

Ot.prp. nr. 31

(2007–2008)

Om endringer i skatte- og
avgiftslovgivningen mv.



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 31

(2007–2008)

Om endringer i skatte- og
avgiftslovgivningen mv.

Innhold

1	Innledning	7	5	Obligatorisk fritak for eiendoms- skatt for ikke utbygde deler av Finnmarkseiendommen sin grunn	21
2	Skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap – anvendelse i utenlandsforhold	9	5.1	Innledning	21
2.1	Innledning og sammendrag	9	5.2	Høring	21
2.2	Høringsnotatet	9	5.3	Gjeldende rett	22
2.3	Om behovet for å begrense skatteplikten for utdeling	10	5.4	Departementets vurderinger og forslag	22
2.3.1	Innledning	10	5.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	24
2.3.2	Personlig deltaker som er bosatt i Norge	11	6	Endring av nedre grense for fastsetting av grunnrenteinntekt i vannkraftverk	25
2.3.3	Personlig deltaker som ikke er bosatt i Norge	11	6.1	Innledning og sammendrag	25
2.3.4	Antall skattytere som berøres	11	6.2	Departementets vurderinger og forslag	25
2.4	Regelfesting av begrensning i skatteplikten for utdeling	12	7	Rapportering av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere tilknyttet oppdrag	27
2.5	Tilfeller hvor skatteplikten for utdeling skal begrenses forholds- messig	13	7.1	Innledning og sammendrag	27
2.6	Særlige spørsmål når selskapet eier aksjer og mottar utbytte	14	7.2	Bakgrunn	27
2.7	Forholdsmessig fradrag for skjerming	14	7.2.1	Gjeldende rapporteringsregler	27
2.7.1	Innledning	14	7.2.2	Om lovendring 3. juli 2004	28
2.7.2	Skjermingsfradraget reduseres forholdsmessig ved utdeling	15	7.2.3	Om lovendring 10. desember 2004 ...	28
2.8	Frist- og dokumentasjonsregler	16	7.2.4	Om revisjon av rapporterings- reglene i ligningsloven § 6–10	29
2.9	Økonomiske og administrative konsekvenser	16	7.2.5	Om merverdiavgiftsloven § 49 a	29
2.10	Ikrafttreddelse	16	7.3	Høring	29
3	Konsern-RISK og overgangen til fritaksmetoden	17	7.4	Generelt om rapporterings- ordningen etter ligningsloven § 6–10	30
3.1	Innledning og sammendrag	17	7.5	Unntak fra rapporteringsplikt om oppdrag i riket som utføres på sted oppdragsgiver ikke har kontroll over	31
3.2	Bakgrunn	17	7.5.1	Høringsnotatets forslag	31
3.3	Departementets vurderinger og forslag	17	7.5.2	Høringsinstansenes merknader	31
4	Endring i rederiskatteordningen – strategisk og kommersiell ledelse mv. overfor skip i konsern- forbundet selskap	19	7.5.3	Departementets vurderinger og forslag	31
4.1	Innledning	19	7.6	Unntak fra rapporteringsplikt om arbeidstakere ansatt hos oppdragstakere som ikke skal rapporteres etter ligningsloven § 6–10	32
4.2	Gjeldende rett	19	7.6.1	Gjeldende rett	32
4.3	Departementets vurderinger og forslag	19	7.6.2	Høringsnotatets forslag	33
4.4	Ikrafttreddelse	20	7.6.3	Høringsinstansenes merknader	33
			7.6.4	Departementets vurderinger og forslag	34

7.7	Oppheving av lovendringen 10. desember 2004	35	8.4.3	Departementets vurderinger og forslag	51
7.7.1	Gjeldende rett	35	8.5	Unntak fra taushetsplikten i ligningsloven § 3–13 – adgang til innsyn i avdødes lignings- opplysninger	52
7.7.2	Høringsnotatets forslag	35	8.5.1	Innledning	52
7.7.3	Høringsinstansenes merknader	35	8.5.2	Gjeldende rett	52
7.7.4	Departementets vurderinger og forslag	35	8.5.3	Departementets vurderinger og forslag	52
7.8	Unntak fra rapporteringsplikt om arbeidstakere hos hovedoppdrags- giver i kontraktskjeden	36	8.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	53
7.9	Unntak fra rapporteringsplikt for små oppdrag	36	8.7	Ikrafttredelse	54
7.10	Endringer i hvilke opplysninger som skal gis	37	9	Opprettinger og presiseringer i lovtekst	55
7.11	Lovtekniske endringer	37	9.1	Skatteloven § 2–38	55
7.12	Overtredelse av rapporterings- plikten – ansvar for oppdragsgivers skatter og avgifter	38	9.2	Skatteloven § 10–64	55
7.12.1	Gjeldende rett	38	9.3	Skatteloven § 5–15 første ledd bokstav g	56
7.12.2	Høringsnotatets forslag	38	9.4	Skatteloven § 6–30 annet ledd første punktum	56
7.12.3	Høringsinstansenes merknader	38	9.5	Skatteloven § 14–45 tredje ledd	56
7.12.4	Departementets vurderinger og forslag	38	9.6	Endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.	57
7.13	Oppheving av merverdiavgiftsloven § 49 a	39	9.7	Skattebetalingsloven 1952 § 21 og § 27 nr. 4 og skattebetalingsloven 2005 §§ 4–7 og 7–1	57
7.13.1	Gjeldende rett	39	9.8	Ligningsloven § 6–1	58
7.13.2	Høringsnotatets forslag	39	9.9	Ligningsloven § 10–1	58
7.13.3	Høringsinstansenes merknader	39	9.10	Folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 2 – trygdeavgiftssats på arbeidsgodtgjørelse fra deltaker- lignet selskap i landbruket	59
7.13.4	Departementets vurderinger og forslag	40	9.11	Folketrygdloven 24–3 femte ledd	59
7.14	Økonomiske og administrative konsekvenser	40	9.12	Merverdiavgiftsloven § 28 fjerde ledd første punktum	60
7.15	Ikrafttredelse	40	9.13	Arveavgiftsloven § 27 fjerde ledd og § 32 første ledd	60
8	Endringer i skatte-, toll-, og avgiftsmyndighetenes taushetspliktbestemmelser	41	9.14	Presisering av ordlyden i overgangs- reglene til den nye rederiskatte- ordningen (overgangsregler til endringer i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17)	60
8.1	Innledning og sammendrag	41	9.15	Lov om Statens pensjonsfond § 3 annet ledd annet punktum nr. 9	61
8.2	Høring	41		Forslag til lov om endringer i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter	63
8.3	Endringer i adgangen til å gi opplysninger til politi og påtale- myndighet om straffbare lovover- treddelser utenfor eget ansvarsområde	43		Forslag til lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt	63
8.3.1	Innledning	43			
8.3.2	Bakgrunn	43			
8.3.3	Gjeldende rett	43			
8.3.4	Departementets vurderinger og forslag	45			
8.4	Innføring av en egen bestemmelse om taushetsplikt i særavgiftsloven og motorkjøretøy og båtavgiftsloven	50			
8.4.1	Innledning	50			
8.4.2	Gjeldende rett og bakgrunn for forslaget	51			

Forslag til lov om endringer i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter	64	i skatte- og avgiftslovgivningen mv.	70
Forslag til lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver	64	Forslag til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)	71
Forslag til lov om endringer i lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)	65	Forslag til lov om endring i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond	71
Forslag til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift	65	Forslag til lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 71 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt	72
Forslag til lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om egedomsskatt til kommunane	66	Forslag til lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift	72
Forslag til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om lignings- forvaltning (ligningsloven)	66	Forslag til lov om endring i lov 29. juni 2007 nr. 47 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt.....	73
Forslag til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)	68	Forslag til lov om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) .	73
Forslag til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)	68	Forslag til lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)	74
Forslag til lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kommuner, fylkeskommuner mv.	70		
Forslag til lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer			

Ot.prp. nr. 31

(2007–2008)

Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

*Tilråding fra Finansdepartementet av 1. februar 2008,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til:

- lov om endringer i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eie-domsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endring i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond
- lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 71 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 29. juni 2007 nr. 47 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

I proposisjonen inngår:

- Forslag til regler for anvendelse av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignende selskaper i utenlandsforhold
- Forslag til innføring av overgangsregel for personlige aksjonærer i selskap som var morselskap i et RISK-konsern i 2003
- Forslag til forskriftshjemmel om at selskap innenfor rederiskatteordningen kan drive stra-

- tegisk og kommersiell ledelse og daglig teknisk drift og vedlikehold overfor fartøy i konsernforbundne selskap utenfor rederiskatteordningen
- Forslag til innføring av obligatorisk fritak for eiendomsskatt for ikke utbygde deler av Finnmarkseiendommens grunn
 - Forslag til endring av nedre grense for fastsetting av grunninntekt i vannkraftverk
 - Forslag til endringer i reglene om rapportering av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere tilknyttet oppdrag til skattemyndighetene
 - Forslag til endringer i skatte-, toll- og avgiftsmyndighetenes taushetspliktbestemmelser
 - Forslag til presiseringer i overgangsreglene til endringene i rederiskatteordningen slik at ordningen med fond for miljøtiltak mv. klarere skal fremstå som et betinget skattefritak.
 - Forslag til opprettinger i lovtekst

2 Skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap – anvendelse i utenlandsforhold

2.1 Innledning og sammendrag

Fra og med 2006 gjelder skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap. Den medfører at utdeling fra et deltakerlignet selskap til personlig deltaker er skattepliktig som alminnelig inntekt etter skatteloven § 10–42. I utenlandsforhold oppstår særlige spørsmål om hvordan skattegrunnlaget skal beregnes. For deltakere som er bosatt i Norge gjelder dette når Norge etter skatteavtalen med et annet land er avskåret fra å beskatte virksomhetsinntekt ved fast driftssted i det annet land. Det er også aktuelt for personer som er bosatt i utlandet og som er deltaker i et selskap som driver virksomhet både i Norge og i andre land.

I slike tilfeller vil skatteavtalene normalt oppstille begrensninger for hvilken utdeling fra selskapet som på deltakerens hånd kan skattlegges i Norge. I forhold til utenlandske deltakere, kan beskatningsretten også være begrenset av skatteloven. Det er i dag ikke gitt regler eller nærmere veiledning for når og hvordan skatteplikten for en utdeling da skal avgrenses. Det oppstår også spørsmål om hvilken skjerming deltakeren skal tilordnes, jf. skatteloven § 10–42 femte ledd, når vedkommendes andel av selskapsinntekten bare delvis kan beskattes i Norge.

Departementet går inn for å regelfeste i hvilke tilfeller og på hvilke vilkår en personlig deltaker skal ha rett til avkorting i skatteplikten etter skatteloven § 10–42 for utdeling fra selskapet, samt å regelfeste de prinsippene som i disse tilfellene skal legges til grunn for å beregne skattepliktig del av utdelingen og for å fastsette skjermingsfradraget, jf. skatteloven § 10–42 tredje og femte ledd.

Det foreslås at de grunnleggende vilkårene innføres i skatteloven og at departementet gis hjemmel til å gi utfyllende regler i forskrift.

Forslaget er tilpasset de skrankene som skatteavtalene og skatteloven allerede oppstiller for vår beskatningsrett, og må i det vesentlige anses som presisering av gjeldende rett. Det innebærer en klargjøring av rettstilstanden og antas å innebære forenklinger både for skattyterne og for ligningsmyndighetene sammenlignet med dagens situasjon. Forslaget er en oppfølging av de tema som er

omtalt i Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) i kapittel 1.11.3.3. Forslaget som fremmes her innebærer betydelig enklere løsninger enn det som ble antydning i den nevnte proposisjonen.

Hovedpunktene i departementets forslag kan sammenfattes slik:

- Personlig deltaker som på grunn av skatteavtale eller manglende globalskatteplikt ikke kan skattlegges i Norge for hele sin del av selskapets fortjeneste i inntektsåret eller noen av de fire forutgående årene, kan kreve at skatteplikten etter skatteloven § 10–42 ved utdeling fra selskapet begrenses forholdsmessig etter nærmere regler som departementet fastsetter i forskrift.
- Personlig deltaker kan fremme slikt krav også i andre tilfeller, når det er åpenbart at utdelingen må anses tatt fra virksomhet som på grunn av skatteavtale eller deltakerens manglende globalskatteplikt ikke er skattlagt i Norge.
- Begrensning av skatteplikten etter skatteloven § 10–42 for utdeling fra selskapet er betinget av at skattyteren fremmer krav om det og oppfyller nærmere dokumentasjonskrav som departementet fastsetter i forskrift.
- Krav om begrensning av skatteplikt etter skatteloven § 10–42 for utdeling må i utgangspunktet framsettes før utløpet av selvangivelsesfristen. Om kravet ikke kan godtgjøres før utløpet av selvangivelsesfristen, må det framsettes senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Kravet kan ikke under noen omstendighet framsettes senere enn tre år etter inntektsåret.
- Departementet gis hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler om fradrag for skjerming etter skatteloven § 10–42 tredje og femte ledd i utenlandsforhold.

Det foreslås at endringene skal tre i kraft med virkning for inntektsåret 2008.

2.2 Høringsnotatet

Departementet sendte 18. juni 2007 på høring et notat med forslag til regler for anvendelse av skjerm-

mingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper i utenlandsforhold. Høringsnotatet inneholdt et forslag til lovregulering av tilfeller der skatteplikten etter skatteloven § 10–42 skal begrenses til å omfatte en andel av utdelingen. I høringsnotatet var det også inntatt et forskriftsutkast om hvilke prinsipper som da skal legges til grunn for beregning av skattepliktig utdeling. Høringsnotatet inneholdt videre et forslag om forholdsmessig avkorting av fradraget for skjerming, jf. skatteloven § 10–42 tredje og femte ledd, når utdelingen ikke skattlegges fullt ut i Norge.

Følgende instanser har avgitt høringsuttalelse:

- Den norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Handelshøyskolen BI
- Justis- og Politidepartementet
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norsk Øko-forum
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Nærings- og Handelsdepartementet
- Servicebedriftenes landsforening
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet

Den norske Revisorforening, Finansnæringens Hovedorganisasjon, Handelshøyskolen BI, Justis- og Politidepartementet, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Nærings- og Handelsdepartementet, Servicebedriftenes landsforening og Skattebetalerforeningen har ingen merknader til høringsnotatet.

Den norske Advokatforening uttaler:

«Advokatforeningen ser behovet for et regelverk knyttet til skjermingsmetoden i utenlandsforhold. Foreningen gir sin tilslutning til departementets forslag til regler om når skattepliktig utdeling etter skatteloven § 10–42 skal begrenses, hvordan den skal beregnes og at det innrømmes forholdsmessig fradrag for skjerming, slik det foreslås i utkast til endring av skatteloven § 10–47 og ny § 10–47 i skattelovforskriften.»

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler:

«Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er positiv til mer presise og enklere regler for disse tilfellene. NHO ser det ikke minst som en fordel at utkast til forskrifter sendes på høring samtidig med forslaget til lovendring, slik at regelverkets reelle innhold er klart når lovendringen vedtas. Vi har ingen kommentarer til de konkrete forslagene, men oppfatter forslaget

samlet sett som fornuftig og ingen skatte-skjerpelse sammenlignet med de antydde løsningene som ble omtalt i forarbeidene til selve deltakermodellen i Ot.prp. nr. 92».

Norsk Øko-forum og Skattedirektoratet gir i hovedsak sin tilslutning til forslagene i høringsnotatet. På ett punkt går imidlertid disse instansene imot høringsnotatets forslag til lovendring. Dette omtales i avsnitt 2.5 nedenfor.

2.3 Om behovet for å begrense skatteplikten for utdeling

2.3.1 Innledning

Utdeling fra deltakerlignet selskap til personlig deltaker skattlegges som alminnelig inntekt på deltakerens hånd, jf. skatteloven § 10–42. Utdelingen anses som virksomhetsinntekt både i forhold til skatteloven og i forhold til skatteavtalene.

Skatteplikt for utdelinger forutsetter at deltakeren på utdelingstidspunktet har subjektiv skatteplikt til Norge. Skatteplikt for utdelinger etter skatteloven § 10–42 forutsetter dermed at skattyteren er bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2–1, eller er begrenset skattepliktig hit for virksomhetsinntekten, jf. skatteloven § 2–3 første ledd b.

Det er videre en forutsetning at beskatningsretten som følger av skatteloven § 10–42 ikke er avskåret i skatteavtale med en annen stat. Skatteavtalene har flere bestemmelser om virksomhetsinntekter, og hvilken som får anvendelse beror på typen virksomhet. I OECDs mønsterskateavtale er de alminnelige bestemmelsene om virksomhetsinntekter nedfelt i artikkel 7, jf. artikkel 5. Alle skatteavtalene Norge har inngått inneholder tilsvarende eller lignende bestemmelser. Utgangspunktet etter disse bestemmelsene er at virksomhetsinntekter bare skal kunne skattlegges i den staten hvor foretaket er bosatt/hjemmehørende. I denne sammenhengen anses hver enkelt deltaker som et «foretak». Unntak gjelder om foretaket (deltakeren) utøver virksomhet i den annen stat gjennom et fast driftssted der. Da kan den annen stat skattlegge fortjenesten som kan tilskrives dette faste driftsstedet.

Skatteavtalene kan medføre at Norge i større eller mindre grad er avskåret fra å beskatte utdelinger fra selskapet til en personlig deltaker. I forhold til personlig deltaker som er bosatt i utlandet kan det samme følge av begrensningene som er nedfelt i skatteloven § 2–3 første ledd b. Nedenfor redegjøres det for i hvilke situasjoner adgangen til å beskatte utdelinger fra selskapet vil være begrenset. Skrankene som skatteavtalene og skatteloven

§ 2-3 første ledd b oppstiller er forskjellig avhengig av om deltakeren er bosatt i Norge eller ikke. Disse situasjonene gjennomgås hver for seg.

2.3.2 Personlig deltaker som er bosatt i Norge

Personlig skattyter som er bosatt i Norge er skattepliktig hit uavhengig av hvor i verden inntekten er opptjent (globalinntektsprinsippet), jf. skatteloven § 2-1 niende ledd. Dersom det ikke foreligger noen skatteavtale som begrenser beskatningsretten, skal dermed utdelinger fra selskapet til personlig deltaker bosatt i Norge skattlegges fullt ut etter skatteloven § 10–42. I denne sammenheng framheves at flertallet av Norges skatteavtaler, og alle inngått etter 1992, ikke innskrenker vår rett til å beskatte alminnelige virksomhetsinntekter (altså slike som ikke er særregulert i skatteavtalen) som oppbæres av personer bosatt i Norge. Dette har sammenheng med at Norge nå benytter kreditmetoden for å forhindre at skattytere bosatt i Norge blir utsatt for internasjonal dobbeltbeskatning. Kreditmetoden innebærer at skattytere som er bosatt i Norge i utgangspunktet skattlegges i Norge for sin globalinntekt, men at det på visse vilkår gis fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt i utlandet av inntekt med utenlandsk kilde. Norge benytter i dag kreditmetoden for alminnelige virksomhetsinntekter i skatteavtalene med et flertall av våre viktigste handelspartnere.

For personer som er bosatt i Norge vil den praktiske hovedregelen dermed være at all fortjeneste fra en selskapsdeltakelse er skattepliktig i Norge, også om hele eller deler av fortjenesten er opptjent i utlandet. Da vil skatteavtalene ikke begrense skatteplikten for utdelinger etter skatteloven § 10–42.

Det kan forekomme at personer bosatt i Norge som følge av skatteavtale fullt ut må unntas fra beskatning av virksomhetsinntekt i Norge. Hovedeksempelet er at skatteavtalen bestemmer at virksomhetsinntekten eksklusivt er forbeholdt et annet land til beskatning. Dette kan bli resultatet etter skatteavtalen med noen land når selskapet driver internasjonal skips- eller luftfart, og det kan påvises at selskapet effektivt ledes fra det annet land. I dette tilfellet har Norge frasagt seg retten til å skattlegge enhver fortjeneste fra virksomheten, herunder også ved utdeling til deltakerne.

I ytterligere andre tilfeller må fortjenesten som opptjenes gjennom selskapet *delvis* unntas fra beskatning i Norge fordi virksomheten delvis drives gjennom et fast driftssted i et land hvor Norge i skatteavtalen med landet anvender unntaksmeto-

den for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning. Unntaksmetoden innebærer at Norge må avstå fra å skattlegge deltakeren for fortjeneste som kan tilskrives det faste driftsstedet i utlandet. Norge benytter fortsatt unntaksmetoden for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning i et ikke ubetydelig antall skatteavtaler av eldre dato. I disse tilfellene må Norge avstå fra å skattlegge, løpende så vel som ved utdeling, fortjenesten som kan tilskrives til det faste driftsstedet i utlandet.

2.3.3 Personlig deltaker som ikke er bosatt i Norge

Personlig deltaker som ikke er bosatt i Norge kan bare skattlegges for utdeling fra selskapet dersom vedkommende er skattepliktig til Norge for virksomhetsinntekten på utdelingstidspunktet. Hjemmelen vil være skatteloven § 2–3 første ledd b. Har Norge skatteavtale med deltakerens bostedsstat kreves normalt også at virksomheten på utdelings-tidspunktet blir utøvet gjennom et fast driftssted her.

Både skatteloven § 2–3 første ledd b og skatteavtaler som bygger på artiklene 7 og 5 i OECDs mønsterskateavtale kan medføre at fortjenesten fra selskapsdeltakelsen bare delvis er skattepliktig til Norge. Dette er tilfellet når deltakeren gjennom samme selskap også oppbærer virksomhetsinntekt som ikke kan skattlegges i Norge. Et eksempel kan være et utenlandsk selskap som er etablert i flere land og som har en filial i Norge. Et annet eksempel er der hvor en eller flere utenlandske deltakere tar midlertidig entrepriseoppdrag i Norge og utøver virksomhet gjennom et fast driftssted her. I slike tilfeller gjelder også skranker for retten til å beskatte utdelinger fra selskapet til deltaker som er bosatt i utlandet.

En begrenset skattepliktig deltaker kan imidlertid godt være skattepliktig til Norge for hele fortjenesten ved selskapsdeltakelsen. Det gjelder der hvor det bare drives virksomhet i Norge. Det kan også være aktuelt for deltaker i selskap som driver skip i internasjonal fart når selskapet effektivt ledes fra Norge og skatteavtalen med deltakerens bostedsstat gir Norge beskatningsrett til inntekten, jf. også skatteloven § 2–34 annet ledd. I slike tilfeller vil enhver utdeling fra selskapet til den utenlandske deltakeren være skattepliktig fullt ut etter skatteloven § 10–42.

2.3.4 Antall skattytere som berøres

Det er vanskelig å anslå hvor mange personlige skattytere som gjennom et deltakerlignet selskap

driver slik virksomhet at utdeling fra selskapet bare delvis kan skattlegges i Norge. I praksis vil det antakelig gjelde et beskjedent antall personer. Det antas at det er nokså få deltakerlignende selskaper hvor det over tid foregår grenseoverskridende aktivitet av noe omfang. Personlige kommandittister i selskap som driver internasjonal skipsfart vil normalt bare bli skattlagt i én stat på grunn av særbestemmelser i skatteavtalene. En god del av tilfellene vil trolig gjelde midlertidig grenseoverskridende entrepriseoppdrag hvor omfanget er varierende og spesielt vanskelig å anslå.

2.4 Regelfesting av begrensning i skatteplikten for utdeling

Skatteplikten etter skatteloven § 10–42 for utdeling fra selskapet må tolkes innskrenkende i lys av de begrensningene som følger av skatteavtalene og skatteloven § 2–3 første ledd b.

I praksis kan det antakelig i de fleste tilfeller enkelt konstateres at skatteplikten etter skatteloven § 10–42 ikke skal begrenses. Det typiske vil være at virksomheten aldri har vært drevet andre steder enn i Norge. Og for deltakere som er bosatt i Norge gjelder det samme når virksomheten aldri har vært utøvet gjennom et fast driftssted i et land hvor Norge i skatteavtalen med dette landet anender unntaksmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning.

Normalt vil det også være relativt enkelt å fastslå når en utdeling overhodet ikke kan beskattes i Norge etter skatteloven § 10–42. For deltakere som er bosatt i Norge kan dette være aktuelt dersom skatteavtalen eksklusivt forbeholder virksomhetsinntekten til beskatning i et annet land, se punkt 2.3.2 foran. Dette vil det være tatt stilling til ved den løpende beskatningen, og det er således ikke et spørsmål som aktualiseres særskilt ved utdelingen. For deltakere bosatt i utlandet vil det samme gjelde når Norge på utdelingstidspunktet ikke har hjemmel til å beskatte utdelingen, se punkt 2.3.3 foran.

I andre tilfeller må en imidlertid påregne at det kan være vanskelig å avgjøre om en utdeling kan skattelegges fullt ut eller bare delvis i Norge. Utgangspunktet etter gjeldende rett må være at skatteplikten etter skatteloven § 10–42 for utdelinger (bare) skal begrenses når utdelingen anses tatt fra virksomhet som ikke har vært skattlagt i Norge på grunn av begrensninger som følger av skatteavtale eller skatteloven § 2–3 første ledd b. Da må beskatningen begrenses forholdsmessig og brutto

skattepliktig utdeling må fastsettes skjønnsmessig. Retningsgivende for skjønnnet vil være hvilken del av utdelingen som skal anses tatt fra virksomhet som har vært skattepliktig til Norge. Dette er også lagt til grunn av Skattedirektoratet i Lignings-ABC 2006 sidene 253, 1162 og 1184.

Etter departementets vurdering er det ønskelig å regelfeste i hvilke tilfeller og på hvilke vilkår skatteplikten etter skatteloven § 10–42 for utdeling skal begrenses. Videre er det ønskelig å regelfeste de prinsippene som da skal legges til grunn ved beregning av brutto skattepliktig utdeling.

Flere hensyn må ivaretas ved utforming av slike regler. Det er ønskelig å angi mest mulig presise vilkår for når skatteplikten skal begrenses og for hvordan det skattepliktige beløpet skal beregnes. Dette vil bidra til å minske rommet for skjønn og til å sikre en ensartet praksis. Reglene bør også gi materielt gode løsninger og utformes slik at det ikke reises tvil om hvorvidt de er forenlige med skatteavtalene. De bør være robuste mot tilpasninger. Videre er det ønskelig at reglene medfører minst mulig administrativt arbeid for skattyterne og for ligningsmyndighetene.

I Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) side 58 antydte departementet at gjennomføring av beskatningen i disse tilfellene kan aktualisere behov for på deltakernivå å holde oversikt over norsk beskattet inntekt som er tilbakeholdt i selskapet til enhver tid. Et slikt kontobasert system kan danne grunnlag for å beskatte enhver utdeling fullt ut, så langt utdelingene ikke overstiger fortjenesten som deltakeren over tid er blitt beskattet for i Norge. Alternativt kan det danne grunnlag for å unnlate å beskatte utdelinger så langt det i selskapet er forholdsmessig dekning for fortjenesten som deltakeren har blitt skattlagt for i Norge.

En fordel med en slik kontobasert løsning er at det presist kan angis i hvilken utstrekning en utdeling skal være skattepliktig. Den kan dermed også gjøres robust mot tilpasninger. En viktig innvending er likevel at et slikt system vil bli svært krevende å administrere både for skattyterne og for ligningsmyndigheten. Det vil kreve oppfølging og ressurser ved ligningen for hvert år, også når det ikke foretas utdelinger fra selskapet. Det kan bli aktuelt å kreve åpningsbalanser ved erverv av andeler, og særlige åpningsbalanser ved innføring av ordningen. Det vises til at det vil være mest konsistent med skjermingsmetoden å medregne også fortjeneste opparbeidet før 2006. Særlig for deltakere som er bosatt i utlandet antas det å bli byrdefullt med et kontobasert system. Departementet går ikke inn for en slik løsning.

Departementet ønsker i stedet å videreføre det prinsippet som antas å følge av gjeldende rett, nemlig at enhver utdeling beskattes forholdsmessig så langt den anses å stamme fra virksomhet som er beskattet i Norge. Denne tilnærmingen antas også å være sikrere i forhold til våre skatteavtaleforpliktelser. En regelfesting vil da hovedsaklig bestå i å angi i hvilke tilfeller og på hvilke vilkår skatteplikten for utdeling skal begrenses, samt å nedfelle prinsipper for hvordan en utdeling skal tilordnes til virksomhet henholdsvis i og utenfor norsk beskatningsområde. Departementet er av den oppfatning at det bør framgå av skatteloven i hvilke tilfeller og på hvilke vilkår skatteplikten etter skatteloven § 10–42 skal begrenses. Dette behandles i punkt 2.5 nedenfor. Etter departements syn bør skatteplikten for utdeling bare begrenses dersom skattyteren fremmer særskilt krav om dette og dokumenterer at vilkårene er oppfylt. Se om dette i punkt 2.8 nedenfor.

Regler om hvordan skattepliktig utdeling i disse tilfellene skal beregnes (det vil si regler for å avgjøre om en utdeling skal tilordnes til norsk eller utenlandsk beskatningsområde), er det etter departementets oppfatning hensiktsmessig å regulere i forskrift. Det forelås at departementet gis hjemmel til å fastsette slike bestemmelser i forskrift.

2.5 Tilfeller hvor skatteplikten for utdeling skal begrenses forholdsmessig

Utgangspunktet er at skatteplikten etter skatteloven § 10–42 skal avgrenses mot utdelinger som anses skjedd fra virksomhet utenfor norsk beskatningsområde.

Et kompliserende forhold ved regelutformingen er at det ikke nødvendigvis er sammenfall mellom når fortjeneste opptjenes i selskapet og når den deles ut til deltakerne. Ved utformingen av vilkårene for når skatteplikten etter skatteloven § 10–42 skal begrenses, blir det derfor for snevert bare å se hen til hvor deltakerens andel av selskapsoverskuddet beskattes i inntektsåret. I den utstrekning utdelingen består av tidligere opparbeidet fortjeneste, er det også relevant å se hen til hvor tidligere års overskudd har vært beskattet. Dette gjelder også eventuell fortjeneste som er opparbeidet i selskapet før skattyter ble deltaker, og som er i behold der.

Administrative hensyn tilsier imidlertid at det må gjelde grenser for hvilken tidsperiode det i denne sammenhengen skal være relevant å se hen

til. Det ligger betydelige administrative besparelser i å begrense perioden til tiden da skattyter selv har vært deltaker i selskapet. Videre er det slik at desto lenger bakover i tid en går, desto mindre er sannsynligheten for at utdelingen består av fortjeneste fra et slikt tidligere år. Departementet går på denne bakgrunn inn for at det som hovedregel bare skal ses hen til fortjeneste opptjent i skattyters egen eiertid, innenfor en periode på maksimalt fem år. Tilsvarende skranker er bygget inn i reglene om kredit for underliggende selskapsskatt i skatteloven §§ 16–30 flg., som reiser lignende problemstillinger.

Det foreslås derfor at skatteplikten etter skatteloven § 10–42 for utdeling fra selskapet begrenses forholdsmessig for personlig deltaker som ikke kan skattlegges i Norge for hele sin andel av selskapets fortjeneste i inntektsåret eller noen av de fire forutgående inntektsårene, og dette skyldes skatteavtale eller skattyters manglende globalskatteplikt til Norge. Tilsvarende skal gjelde for personlig deltakers konkursbo eller dødsbo. Etter departementets oppfatning vil dette forslaget i praksis dekke de aller fleste situasjoner hvor det er behov for å begrense skatteplikten for utdeling. Det vises til forslag til endringer i første ledd i skatteloven § 10–47.

I høringsnotatet foreslås en unntaksregel om at skatteplikten for utdeling på visse vilkår kan begrenses også for personlig deltaker som ikke oppfyller vilkårene i skatteloven § 10–47 første ledd. I praksis gjelder dette deltakere som i hele sin eiertid (begrenset til fem siste år) har vært fullt skattepliktig til Norge for sin andel av selskapsinntekten. I høringsnotatet anføres at også disse skattyterne kan ha et berettiget krav på begrensning i skatteplikten når utdelingen påviselig består av fortjeneste som ikke har vært skattepliktig til Norge.

Skattedirektoratet og Norsk Øko-forum mener at den skisserte unntaksregelen ikke bør innføres, og at personlig deltaker aldri bør kunne kreve begrensning i skatteplikten for utdeling dersom hele selskapsinntekten har vært skattepliktig til Norge i deltakerens eiertid (begrenset til de fem siste årene). Disse instansene mener at den skisserte unntaksregelen blir tung å administrere og stiller spørsmål ved behovet for regelen. Skattedirektoratet anfører at hovedregelen bør få virke noen år og deretter kan man vurdere behovet for en unntaksregel etter det mønster som høringsnotatet beskriver.

Etter departementets oppfatning kan anmodningen fra Skattedirektoratet og Norsk Øko-forum vanskelig imøtekommes, da dette vil innebære lovfesting av regler som kan medføre beskatning i

strid med skatteavtalene. Som anført i høringsnotatet tilsier likevel administrative hensyn at det bør gjelde særlige bevisregler for at skatteplikten etter skatteloven § 10–42 skal begrenses etter unntaksregelen. Etter departementets syn må en kreve at skattyter godtgjør at den aktuelle utdelingen består av fortjeneste som er opptjent utenfor norsk skattejurisdiksjon. I tillegg bør det gjelde et skjerpet beviskrav. For at unntaksregelen skal få anvendelse foreslås at skattyter må godtgjøre at utdelingen *åpenbart* må anses tatt fra virksomhet som Norge ikke har hatt adgang til å skattlegge på grunn av skatteavtale eller skattyterens manglende globalskatteplikt. Det anses ikke problematisk i forhold til skatteavtalene å operere med skjerpede bevisregler her. Departementet er for øvrig enig med Skattedirektoratet og Norsk Øko-forum i at fortjeneste normalt vil utdeles i løpet av en femårs-periode. Departementet legger da også til grunn at behovet for unntaksregelen er nokså begrenset, og at dens funksjon vil være å avverge urimelige løsninger i spesielle tilfeller. Det vises til forslaget til nytt annet ledd i skatteloven § 10–47.

Det legges dermed opp til et tosporet system. Den formelle og praktiske hovedregelen er at skatteplikten for utdeling begrenses for personlig deltaker som ikke har vært skattepliktig til Norge for hele sin andel av selskapsfortjenesten i hele sin eiertid (begrenset til fem siste år), og som kan dokumentere dette. Krav om begrensning i skatteplikten må da fremmes i medhold av skatteloven § 10–47 første ledd. For denne situasjonen finner departementet det hensiktsmessig i forskrift å gi nærmere regler for hvordan skattepliktig beløp skal beregnes. En forskriftshjemmel er inntatt i forslaget til endringer i § 10–47 første ledd i skatteloven.

Personlig deltaker som ikke oppfyller ovennevnte vilkår kan likevel kreve at skatteplikten for utdeling begrenses dersom vedkommende kan godtgjøre at utdelingen åpenbart stammer fra virksomhet som ikke har vært skattepliktig til Norge. Kravet må da fremmes i medhold av skatteloven § 10–47 annet ledd. I disse tilfellene vil det være historiske forhold fra før deltakerens inntreden i selskapet eller fra lang tid tilbake som begrunner kravet om avkorting i skatteplikten. Da er det etter departementets syn vanskeligere å gi regler for hvordan det skattepliktige beløpet skal beregnes. For disse, i praksis antakelig sjelden forekommende tilfellene, foreslås derfor ingen regler for beregning av skattepliktig utdeling. Denne må da beregnes skjønnsmessig, der skattepliktig beløp må settes til den forholdsmessige del som anses

utdelt fra virksomhet som har vært skattepliktig til Norge.

2.6 Særlige spørsmål når selskapet eier aksjer og mottar utbytte

Det oppstår enkelte særlige spørsmål når et deltakerlignet selskap eier aksjer og oppbærer utbytte på disse, herunder også i forhold til kildebeskatning av utenlandske deltakere ved utdeling av utbytte fra norske aksje- og allmennaksjeselskaper som eies gjennom et deltakerlignet selskap. Departementet vil vurdere disse spørsmålene nærmere i forbindelse med forskriftsarbeidet.

2.7 Forholdsmessig fradrag for skjerming

2.7.1 Innledning

Det skal gjøres to typer fradrag i brutto utdeling før en kommer fram til skattepliktig utdeling. Det framgår av skatteloven § 10–42 tredje ledd. For det første skal det gjøres fradrag for deltakerens overskuddsandel etter skatteloven § 10–41 multiplisert med deltakerens skattesats for alminnelig inntekt. Dette refererer seg til overskuddsandelen som er skattepliktig til Norge.

Videre skal det gjøres fradrag for skjerming etter skatteloven § 10–42 femte ledd. Skjermingen settes til deltakerens skjermingsgrunnlag for andelen multiplisert med en forskriftsbestemt skjermingsrente. Skjerming tilordnes deltakere i selskapet ved årets utgang, jf. skatteloven § 10–42 åttende ledd. Også deltakere som er bosatt i utlandet har rett til skjermingsfradrag når de er skattepliktig til Norge for utdelingen.

Skjermingsgrunnlaget skal reflektere den enkelte deltakers individuelle investering i selskapet. I skjermingsgrunnlaget medregnes deltakerens netto kostpris for andelen, anskaffelseskostnader og innskudd i selskapet. Tilordnet skjerming som ikke kommer til fradrag i inntektsåret (ubenyttet skjerming), legges til skjermingsgrunnlaget i det påfølgende året. Det vises til skatteloven § 10–42 sjetten og niende ledd. Ubenyttet skjerming kan også trekkes fra ved beregning av skattepliktig gevinst ved realisasjon av andelen, jf. skatteloven § 10–44 annet ledd. For andeler ervervet i 2005 eller tidligere fastsettes skjermingsgrunnlag 1. januar 2006 etter særlige overgangsregler, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 (skattelovforskriften) § 10–48–1.

Det bryter med prinsippene bak skjermingsmetoden å beregne skjerming på grunnlag av deltakerens totale investering i selskapet, når avkastningen fra selskapsdeltakelsen bare delvis kan beskattes i Norge. I Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 58 uttales at skjermingsgrunnlaget i slike tilfeller bør avkortes og bare gjenspeile den delen av deltakerens selskapsinvestering som er relatert til virksomhet som kan beskattes i Norge. Etter departementets oppfatning må det allerede i dag innfortolkes en forutsetning om at skjerming i enkelte tilfeller må fastsettes på grunnlag av en forholdsmessig del av deltakerens netto kostpris, anskaffelseskostnader og selskapsinnskudd. I en situasjon hvor for eksempel et utenlandsk selskap er fast etablert med virksomhet i mange land, herunder også ved filial i Norge, kan ikke skjermingen for en utenlandsk deltaker fastsettes på grunnlag av dennes fulle netto kostpris og samlede selskapsinnskudd. Skjermingen må i stedet fastsettes på grunnlag av innskudd som inngår i og anvendes i den norske virksomheten, samt en forholdsmessig del av netto kostpris for andelen. Det vises også til Lignings-ABC 2006 side 248 og side 251.

I andre tilfeller kan det være uklart om gjeldende regler gir grunnlag for å avkorte skjermingen. For eksempel er det usikkert hvor langt gjeldende rett åpner for å unnlate å gi skjerming basert på full netto kostpris og deltakerens samlede innskudd, når det gjennom selskapet sporadisk eller midlertidig drives virksomhet som ikke kan beskattes i Norge. Etter gjeldende rett er det heller ikke opplagt hvilke prinsipper som skal anvendes ved forholdsmessig avkorting av de komponentene som inngår i skjermingsgrunnlaget.

Etter departementets vurdering er det ønskelig å gi mer presise regler for tilordning av forholdsmessige skjermingsbeløp.

2.7.2 Skjermingsfradraget reduseres forholdsmessig ved utdeling

Forholdsmessig avkorting av skjermingsfradraget kan sikres på flere måter. I det følgende vurderes to framgangsmåter.

En mulighet er å fastsette forholdsmessig skjerming for det enkelte inntektsåret. Forholdsmessig skjerming kan for eksempel fastsettes i år hvor deltakeren gjennom selskapet både opptjener inntekt som kan beskattes i Norge og inntekt som ikke kan beskattes her. Da deltakerens selskapsinvestering i mange tilfeller gjenspeiler selskapets underliggende substansverdier, kunne en mulighet være å tilordne forholdsmessig skjerming lik andelen av selskapets brutto formuesverdier som

tilordnes virksomhet som beskattes i Norge. Denne løsningen er antydnet i Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 58. Dette forutsetter verdsetting av alle selskapets eiendeler, også de utenfor norsk skattejurisdiksjon. For deltakere som er bosatt i Norge kreves dette allerede for å fordele selskapets gjeld og gjeldsrenter, jf. skatteloven §§ 4–31 og 6–91. For begrenset skattepliktige vil løsningen imidlertid framstå som byrdefull. Alternativt kan skjerming tilordnes forholdsmessig, i samme forhold som deltakerens nettoinntekt fra selskapet i inntektsåret er skattepliktig til Norge.

Med denne framgangsmåten avkortes ikke opparbeidet og akkumulert skjerming ved utdeling fra selskapet eller ved realisasjon av selskapsandeler. For å hindre uthuling av det fremtidige skattegrunnlaget, måtte det da etableres mekanismer som sikrer at deltakeren ikke urettmessig får tilordnet løpende skjerming basert på samlet selskapsinnskudd og full netto kostpris. Etter departementets syn måtte en ved denne løsningen vurdere lovendring slik at skjerming for deltakere i deltakerlignede selskap bare gis etter søknad der deltakeren dokumenterer hvor stor skjerming han har krav på.

Departementet går i stedet inn for en annen framgangsmåte. Det foreslås at skjerming tilordnes løpende basert på deltakerens samlede selskapsinvestering, men at det *bare gis forholdsmessig skjermingsfradrag ved utdeling fra selskapet*. Dette er en mer sjablonpreget, og dermed også enklere, løsning.

Deltakeren tilordnes da skjerming for det enkelte år etter ordinære regler og basert på dennes fulle netto kostpris, samlede anskaffelseskostnader og innskudd. For selskaper etablert i 2005 eller tidligere tas det utgangspunkt i deltakernes skjermingsgrunnlag per 1. januar 2006 slik det er fastsatt etter overgangsreglen i skattelovforskriften § 10–48–1, med senere endringer etter alminnelige regler. Når det ikke foretas utdeling fra selskapet i inntektsåret, framføres «fullt skjermingsbeløp» etter skatteloven § 10–42 niende ledd. Når deltakeren påberoper seg skatteloven § 10–47 og krever at bare en forholdsmessig del av utdelingen skal skattlegges, gis bare fradrag for skjerming med en tilsvarende andel av opprinnelig tilordnet skjerming. Slik «fradragsberettiget» skjerming går til fradrag i skattepliktig utdeling, jf. skatteloven § 10–42 tredje ledd. I den utstrekning slik «fradragsberettiget» skjerming overstiger årets skattepliktige utdeling (fratrullet inntektskatt etter skatteloven § 10–41), står en tilbake med «ubenyttet skjerming» som på vanlig måte kan framføres til fradrag i utdelinger fra selskapet senere år. Det

vises til skatteloven § 10–42 niende ledd. Den forholdsmessige andelen av tilordnet skjerming som ikke kommer til fradrag ved utdelingen, må da falle bort.

Metoden innebærer at det gis fradrag for skjerming i samme forhold som en utdeling er skattepliktig. Det betyr igjen at deltakeren i praksis får skjerming i samme forhold som vedkommende, målt over en viss tid, er skattepliktig til Norge for selskapsoverskuddet.

Dette representerer en sjablonmessig avgrensning av fradraget for skjerming som etter departementets oppfatning er akseptabel. Metoden er etter departementets syn betydelig enklere både for skattyterne og ligningsmyndighetene, enn en metode med forholdsmessig tilordning av skjerming for det enkelte år. Ikke minst vil det være en fordel at en slipper å fastsette skjerming (til framføring) for utenlandske deltakere som i inntektsåret ikke beskattes for utdelinger fra selskapet, når det er usikkert om vil fortsette virksomheten her i senere år.

Det kan oppstå tilsvarende spørsmål ved beregning av gevinst eller tap ved realisasjon av selskapsandeler. Etter skatteloven § 10–44 annet ledd går ubenyttet skjerming til fradrag ved beregning av skattepliktig gevinst ved realisasjon av andel. I den utstrekning Norge på grunn av skatteavtale eller skatteloven § 2–3 første ledd b må avstå fra å skattlegge en gevinst fullt ut i samsvar med reglene i skatteloven § 10–44, bør det bare gis et tilsvarende forholdsmessig fradrag for ubenyttet skjerming.

Teknisk er det etter departementets syn hensiktsmessig at bestemmelser om forholdsmessig fradrag for skjerming står i tilknytning til bestemmelsene om beregning av den skattepliktige (andel av) utdelingen. Dette tilsier at regler om forholdsmessig fradrag for skjerming inntas i skatte洛夫forskriften. Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å gi nærmere regler i forskrift om fradrag for skjerming i utenlandsforhold. Det vises til forslag til nytt sjette ledd i skatteloven § 10–47.

2.8 Frist- og dokumentasjonsregler

Det foreslås at skattyter må fremme særskilt krav om begrensning i skatteplikten etter skatteloven § 10–42 for utdeling fra selskapet. Det foreslås videre at krav om begrensning av skatteplikten for utdeling er betinget av at skattyteren dokumenterer at vilkårene for dette er oppfylt.

Når krav fremmes i medhold av skatteloven § 10–47 første eller annet ledd går departementet inn for at skattyter skal dokumentere at vilkårene er oppfylt, samt vedlegge dokumentasjon som gir ligningsmyndighetene de nødvendige opplysninger til å fastsette skattepliktig beløp. Når kravet fremmes i medhold av skatteloven § 10–47 første ledd, går en dessuten inn for at skattyteren selv må fremme forslag til beregning av skattepliktig beløp. Slike bestemmelser foreslås inntatt i skatte洛夫forskriften med hjemmel i nytt fjerde ledd i skatteloven § 10–47.

Det foreslås at krav om begrensning i skatteplikten for utdeling i utgangspunktet må framsettes før utløpet av selvangivelsesfristen. I praksis vil det være nødvendig å vise til en utenlandsk ligning fra inntektsåret og tidligere år for å dokumentere kravet. All slik informasjon vil ikke nødvendigvis foreligge innen utløpet av selvangivelsesfristen. Når kravet ikke kan godtgjøres innen utløpet av selvangivelsesfristen, foreslås at skattyter skal kunne fremme krav innen seks måneder etter det tidspunkt da kravet kan godtgjøres. Ligningsadministrative hensyn tilser imidlertid at det også bør gjelde en absolutt frist. Denne foreslås satt til tre år etter inntektsårets utløp. Det vises til forslag til nytt femte ledd i skatteloven § 10–47.

2.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer i all hovedsak regelfesting av løsninger og prinsipper som allerede følger av, eller må utledes av, gjeldende rett. Det har derfor ingen økonomiske konsekvenser. Departementet antar at bare et begrenset antall skattytere vil være berørt av forslaget, men at det for disse og for ligningsmyndighetene vil innebære forenklinger sammenlignet med dagens rettstilstand. Dette gjelder både klargjøringen av når og på hvilke vilkår skatteplikten for utdeling etter skatteloven § 10–42 skal begrenses, samt forslaget om å gi departementet forskriftshjemmel til for disse tilfellene å regulere prinsippene for beregning av den skattepliktige andel av utdelingen og til å gi regler om forholdsmessig fradrag for skjerming.

2.10 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 10–47 skal tre i kraft straks og gis virkning fra og med inntektsåret 2008.

3 Konsern-RISK og overgangen til fritaksmetoden

3.1 Innledning og sammendrag

I forbindelse med innføringen av fritaksmetodene ble reglene om konsern-RISK opphevet fra og med inntektsåret 2004. Fra samme tidspunkt ble de alminnelige RISK-reglene endret slik at utbytte ikke inngikk ved RISK-reguleringen.

Utbytte som ble avsatt for 2003 i datterselskap i et RISK-konsern skulle normalt inntektsføres i morselskapet i 2004. Utbyttet kom således til fradrag ved RISK-beregningen i datterselskapet i 2003, men ble ikke tatt hensyn til ved RISK-beregningen for morselskapet i 2004. Når morselskapet videreutdelte utbyttet til sine aksjonærer, medførte dette derfor en dobbel nedregulering av inngangsverdien på aksjene i morselskapet.

Departementet foreslår en overgangsregel som gir skattyter som var aksjonær i morselskap i RISK-konsern 1. januar 2004 mulighet til å kreve endring av aksjenes skjermingsgrunnlag og inngangsverdi. Aksjonæren skal kunne kreve at konsern-RISK for 2003 ikke skal inngå i skjermingsgrunnlag og inngangsverdi på aksjene i morselskapet.

3.2 Bakgrunn

Frem til og med inntektsåret 2005 hadde skatteloven regler om regulering av inngangsverdi med skattlagt kapital (RISK), som fikk betydning ved beregning av aksjegevinster og -tap. Etter de tidligere reglene om konsern-RISK kunne morselskap og datterselskap i inntil tre nivåer la seg registrere som RISK-konsern. Morselskap i RISK-konsern ble da løpende tilordnet RISK-beløp som reflekterte endring av tilbakeholdt skattlagt kapital i datterselskapene.

I forbindelse med innføringen av fritaksmetoden ble reglene om konsern-RISK opphevet fra og med inntektsåret 2004. Fra samme tidspunkt ble de alminnelige RISK-reglene endret slik at utbytte ikke inngikk ved RISK-reguleringen.

Dersom det ble avsatt for utbytte fra datterselskap til morselskap i et RISK-konsern i datterselskapets regnskap for 2003, kom dette til fradrag

ved datterselskapenes RISK-beregning for 2003. Datterselskapets RISK-beløp for 2003 ble også tilordnet morselskapet i konsernet. Skattemessig skulle utbyttet inntektsføres i morselskapet i 2004 når utbyttet ble formelt besluttet. På grunn av endringene i RISK-reglene inngikk utbyttet ikke i morselskapets RISK-beregning i 2004.

Når morselskapet videreutdelte utbyttet til sine aksjonærer, medførte dette en nedregulering av inngangsverdien med utdelingen. Dette innebar at videreutdeling av utbyttet fra datterselskapet førte til en dobbel nedregulering av inngangsverdien på morselskapets aksjer.

I enkelte tilfeller kunne utbytte avsatt i et datterselskaps regnskap for 2003 regnskapsmessig videreutdeles i flere ledd opp til morselskapet. Utbyttet kom da til fradrag i RISK-beløpet for 2003 i datterselskap i flere ledd. Dette forsterker effekten som er beskrevet ovenfor.

3.3 Departementets vurderinger og forslag

Effekten med dobbel nedregulering av avsatt utbytte i datterselskap i 2003 var ikke tilsiktet. I enkelte tilfeller kunne utbytteutdelingen føre til at konsern-RISK som skulle tilordnes morselskapet ble negativ. Etter departementets vurdering bør det innføres en overgangsregel som gir skattyter som var aksjonær i morselskap i RISK-konsern 1. januar 2004 mulighet til å kreve endring av aksjens inngangsverdi og skjermingsgrunnlag.

Det foreslås at aksjonæren skal kunne kreve at konsern-RISK for 2003 ikke skal inngå i inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. I praksis innebærer dette at aksjonærene kan kreve inngangsverdien på aksjene i morselskapet forhøyet dersom konsern-RISK for 2003 var negativ. Aksjonærene kommer da i samme stilling som om selskapene ikke var registrert som RISK-konsern.

Bakgrunnen for effekten med dobbelt nedregulering er som nevnt ovenfor at avsatt utbytte i datterselskapets regnskap for 2003 kom til fradrag ved RISK-reguleringen for 2003, mens det skattemessig skulle tas til inntekt i det mottakende sel-

skap i 2004. I 2004 inngikk ikke mottatt utbytte i RISK-reguleringen av mottakerselskapet. Dersom utbytte likevel skattemessig ble tatt til inntekt hos mottaker i 2003, ville det inngå i RISK-reguleringen til mottakerselskapet. I slike tilfeller har utbytteutdelingen ikke medført en dobbel nedregulering av inngangsverdien på aksjene i morselskapet. Reglene bør derfor avgrenses mot eventuelle tilfeller der avsatt utbytte i 2003 også er skattemessig inntektsført hos mottaker i 2003.

Datterselskap i RISK-konsern kunne som alternativ til utbytte yte konsernbidrag til morselskapet. Konsernbidrag er fradragsberettiget for giverselskapet så langt det ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt. Fradragsberettiget konsernbidrag er skattepliktig for mottakerselskapet samme år som de er fradragsberettiget for giverselskapet. Det innebærer at konsernbidrag fra datterselskap til morselskap i 2003 kom til fradrag i datterselskapet i 2003, og var skattepliktig for morselskapet samme år. Konsernbidrag for 2003 medførte således ikke den samme effekten med dobbelt nedregulering ved videreutdeling fra morselskapet som utbytteutdelinger.

I enkelte tilfeller kan negativ konsern-RISK for 2003 skyldes konsernbidrag fra datterselskap, eller en kombinasjon av konsernbidrag og utbytte. En overgangsregel der aksjonærene i morselskapet kan se bort fra konsern-RISK for 2003, vil innebære at den negative effekten konsernbidraget har på RISK-beregningen i datterselskapet ikke påvirker inngangsverdien på morselskapets aksjer. Samtidig vil konsernbidraget ha en positiv effekt

ved RISK-reguleringen i morselskapet. De overførte midlene kan her være tilbakeholdt kapital som tidligere har gitt en positiv RISK-effekt på aksjene i morselskapet gjennom tidligere års tilordning av konsern-RISK. Har morselskapet mottatt konsernbidrag fra datterselskapet i 2003, kan det derfor oppstå en dobbel oppregulering hvis det ikke tas hensyn til konsern-RISK for 2003. Departementet foreslår derfor at det ved endring av aksjonærenes kostpris må korrigeres for konsernbidrag som morselskapet har mottatt i 2003.

Det foreslås at adgangen til å kreve endring av skjermingsgrunnlag og inngangsverdi bare skal gjelde aksjonærer som har eid aksjene sammenhengende siden 1. januar 2004. Departementet legger opp til at aksjonærene selv må kreve oppregulering av inngangsverdi og skjermingsgrunnlag, og at slikt krav må fremsettes innen utløpet av 2008.

Enkelte aksjonærer som ville hatt rett til oppregulering av inngangsverdi etter den foreslåtte overgangsreglene, kan ha realisert aksjene etter 1. januar 2004. Departementet legger til grunn at ligningen med hensyn til gevinst og tapsberegningen skal tas opp til endring dersom skattyter krever det.

Det vises til forslag til endring av overgangsreglene om fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi, jf. lov 10. desember 2004 nr. 77 om endring i skatte- og avgiftslovgivningen mv., XIX. Overgangsregler, Fastsetting av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi.

4 Endring i rederiskatteordningen – strategisk og kommersiell ledelse mv. overfor skip i konsernforbundet selskap

4.1 Innledning

Departementet foreslår i denne proposisjonen en endring av rederiskatteordningen, slik at strategisk og kommersiell ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold av skip i konsernforbundne selskaper utenfor rederiskatteordningen kan være omfattet av skattefavoriseringen. Etter gjeldende bestemmelser er det et vilkår at det konsernforbundne selskapet lignes innenfor rederiskatteordningen.

Formålet med forslaget er å motvirke eventuelle administrative problemer knyttet til organiseringen av strategisk og kommersiell ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold i konserner som har fartøyer i selskaper både innenfor og utenfor rederiskatteordningen.

4.2 Gjeldende rett

Det er ved lov 14. desember 2007 nr. 107 vedtatt endringer i rederiskatteordningen som blant annet innebærer endelig fritak for skatt på overskudd fra skipsfartsvirksomhet, med virkning fra og med inntektsåret 2007, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) og Innst. O. nr. 1 (2007–2008).

Skattefritaket gjelder i utgangspunktet kjernevirksomhet i form av drift og utleie av egne og innleide skip. Departementet er imidlertid gitt hjemmel til å bestemme i forskrift at selskap innenfor rederiskatteordningen kan drive virksomhet i form av strategisk og kommersiell ledelse av egne og innleide fartøyer samt fartøyer i konsernforbundne rederibeskattede selskaper og poolsamarbeid, jf. skatteloven § 8–13 første ledd bokstav a.

Forskriftshjemmelen er avgrenset til strategisk og kommersiell ledelse av skip i konsernforbundne selskaper innenfor rederiskatteordningen. Slik virksomhet overfor skip i konsernforbundne selskaper utenfor rederiskatteordningen kan derfor etter gjeldende bestemmelser ikke omfattes av skattefavoriseringen.

4.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet sendte et utkast til forskrift om tilknyttet virksomhet på høring 22. november 2007, med høringsfrist 7. januar 2008. I forskriftsutkastet foreslo departementet at selskaper innenfor rederiskatteordningen kan drive strategisk og kommersiell ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i konsernforbundet selskap og poolsamarbeid som nevnt i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav d.

Strategisk og kommersiell ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold kan dermed etter forskriftsutkastet drives overfor fartøyer i konsernforbundne aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, og lignende utenlandske selskaper, deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper. Det er en forutsetning at fartøy i selskap utenfor rederiskatteordningen oppfyller vilkårene i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav a eller b, og således er kvalifisert for å være innenfor den norske rederiskatteordningen.

Forskriftsutkastet innebærer på to punkter en utvidelse i forhold til det vedtatte lovforslaget i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008). For det første nevnes det uttrykkelig at management-virksomhet i form av daglig teknisk drift og vedlikehold skal behandles på samme måte som strategisk og kommersiell ledelse. For det andre innebærer forskriftsutkastet at slik virksomhet skal kunne drives overfor konsernforbundet selskap som ikke er rederibeskattet. I samsvar med dette varslet departementet i høringsnotatet et forslag til utvidelse av forskriftshjemmelen i skatteloven § 8–13 første ledd bokstav a.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at forskriftshjemmelen i skatteloven § 8–13 første ledd bokstav a utvides, slik at departementet kan bestemme at selskap innenfor rederiskatteordningen kan drive strategisk og kommersiell ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold også over-

for fartøy i konsernforbundne selskap utenfor rederiskatteordningen.

Formålet med forslaget er å motvirke eventuelle administrative problemer knyttet til organiseringen av strategisk og kommersiell ledelse samt daglig teknisk drift og vedlikehold i konserner som har fartøyer i selskaper både innenfor og utenfor rederiskatteordningen. For eksempel kan det i situasjoner der et rederi allerede har skip under ordninger i utlandet og vurderer å legge nybygg inn i den nye norske rederiskatteordningen, være et avgjørende hinder for dette at ikke den strate-

giske og kommersielle ledelsen mv. av rederiets flåte kan holdes samlet i Norge, og da innenfor den norske rederiskatteordningen.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8–13 første ledd bokstav a.

4.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

5 Obligatorisk fritak for eiendomsskatt for ikke utbygde deler av Finnmarkseiendommen sin grunn

5.1 Innledning

Fra 1. januar 2007 kan kommunene velge å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen, dvs. på alle næringsseiendommer, bolig- og fritidshus og ubebygde grunn. I forbindelse med denne utvidelsen av eiendomsskattelova sitt virkeområde har det oppstått enkelte problemstillinger knyttet til utskrivning av eiendomsskatt på Finnmarkseiendommens ikke utbygde grunn. Disse store arealene i Finnmark omfattes nå av den utvidete utskrivingsadgangen, også når det gjelder umatrikulert grunn. Eiendomsskatteplikt for disse store arealene reiser visse betenkeligheter. Temaet ble ikke særskilt drøftet i lovsaken om den generelle utvidelsen, men tas opp til vurdering nå.

Store deler av lov 17. juni 2005 nr. 85 om rettsforhold og forvaltning av grunn og naturressurser i Finnmark fylke (finnmarksloven) trådte i kraft 1. juli 2006. I forbindelse med ikrafttreddelsen ble eiendomsretten til ca. 95 prosent av grunnen i Finnmark den 1. juli 2006 overført fra statsforetaket Statskog SF til lokalt eierskap gjennom institusjonen Finnmarkseiendommen. Arealet er på drøyt 45 000 km², og strekker seg over alle 19 kommunene i fylket. Formålet med finnmarksloven er å legge til rette for at grunn og naturressurser i Finnmark fylke blir forvaltet på en balansert og økologisk bærekraftig måte til beste for innbyggerne i fylket, og særlig som grunnlag for samisk kultur, reindrift, utmarksbruk, næringsutøvelse og samfunnsliv. Institusjonen Finnmarkseiendommen er et eget rettssubjekt med sete i Finnmark, og med status som særskilt grunneier. I utgangspunktet betyr dette det samme forhold til offentlige myndigheter som andre grunneiere har, men de særlige forvaltningsforpliktelser etter finnmarksloven gjør eierposisjonen meget spesiell.

For å kunne skille språklig mellom eieren (institusjonen Finnmarkseiendommen) og eiendommen, er det her praktisk å bruke betegnelsen Finnmarksvidda på den aktuelle, ubebygde eiendom. Betegnelsen er ikke presis, og heller ikke geografisk helt dekkende, idet også kyststrøk er inkludert i eiendommen. Men betegnelsen gir et

godt, gjenkjennbart bilde av de store landområdene som denne saken dreier seg om.

Departementet er kommet til at de helt spesielle forhold knyttet til forvaltningen av Finnmarksvidda tilsier særbehandling i eiendomsskattelova. På denne bakgrunn fremmer departementet forslag om å innføre et obligatorisk fritak fra eiendomsskatt for Finnmarkseiendommens ikke utbygde grunn, se forslag til ny bokstav i) i eiendomsskattelova § 5. Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2007.

5.2 Høring

Finansdepartementet sendte 7. mai 2007 på høring et forslag om å innføre et obligatorisk fritak for eiendomsskatt for Finnmarkseiendommen sin ikke utbygde grunn med virkning fra og med skatteåret 2007. Forslaget var begrunnet dels med verdsettingsproblemer, dels med den sterkt begrensede utnyttingsmulighet og avkastningsmulighet for eieren på grunn av forvaltningsforpliktelsene. Høringsnotatet ble sendt til 59 organisasjoner og instanser.

Følgende høringsinstanser har avgitt uttalelse:

- Kommunesektorens interesse- og arbeidsgiverorganisasjon (KS)
- Landssamanslutninga av vasskraftkommunar (LVK)
- Finnmarkseiendommen
- Miljøverndepartementet
- Sør-Varanger kommune
- Lebesby kommune
- Vest-Finnmark Regionråd
- Fylkesmannen i Finnmark
- Sametinget
- Næringslivets hovedorganisasjon (NHO)
- Måsøy Kommune

Vest-Finnmark Regionråd og Lebesby kommune slutter seg til uttalelsene fra LVK og KS.

LVK og KS mener at hensynet til Finnmarkseiendommens begrensede inntekter er irrelevant

siden eiendomsskatten er en objektskatt. Det vises også til at takseringskostnadene vil variere fra kommune til kommune. Videre mener organisasjonene at Finnmarkseiendommen ikke står i en særstilling, og det vises blant annet til eiendomsskatteplikt for andre utmarksarealer, stats- og bygdeallmenninger og lignende. Det forslås at et fritak gjøres frivillig for kommunene, og at dette sees i sammenheng med eventuelt fritak også for andre utmarksarealer. Uansett mener organisasjonene at det er behov for klarere avgrensning av fritaket.

Sør-Varanger kommune er uenig i departementets forslag, og mener et fritak bør være frivillig. Fritaket bør etter kommunens mening presiseres bedre. *Måsøy kommune* ønsker ingen endringer.

Finnmarkseiendommen støtter departementets forslag, men mener samtidig at det kan være grunnlag for et videre fritak som også omfatter bygninger, tomter og næringsdrift på Finnmarkseiendommens arealer. Finnmarkseiendommen mener også at departementets lovforslag må klar- gjøres bedre.

Miljøverndepartementet mener det er behov for innføring av slikt fritak som foreslått, og viser til at ingen andre institusjoner står i en tilsvarende stilling som Finnmarkseiendommen. *Fylkesmannen i Finnmark*, *Sametinget* og *NHO* støtter departementets forslag.

5.3 Gjeldende rett

Eiendomsskatt er en frivillig, kommunal skatt, jf. lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova). Fram til og med skatteåret 2006 har kommunene bare kunnet skrive ut eiendomsskatt i områder som helt eller delvis er utbygde på byvis, eller der slik utbygging er i gang. Videre kunne kommunene skrive ut eiendomsskatt på «verk og bruk», enten i tillegg til fast eiendom innenfor «bymessig» område, eller bare på verk og bruk. Noen typer eiendom er fritatt for eiendomsskatt direkte i loven, mens andre typer kan bli fritatt for eiendomsskatt etter vedtak av kommunestyret.

Eigedomsskattelova ble endret ved lov 16. juni 2006 nr. 25, med virkning fra og med skatteåret 2007. Kommunene kan nå velge å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen som et alternativ til de nevnte avgrensningskriteriene. Kommuner som velger å skrive ut eiendomsskatt etter dette alternativet, kan skrive ut eiendomsskatt på alle næringseiendommer, bolig- og fritidshus og ubebygde grunn i hele kommunen. Ved lovendringen

ble kommunestyret sin anledning til å gjøre fritak for driftsdelen av jord- og skogbrukseiendom gjort om til et obligatorisk fritak med samme omfang som den tidligere bestemmelsen. Dette fritaket kan kalles landbruksfritaket etter eigedomsskattelova.

Det framgår av eigedomsskattelova § 4 at eiendomsskatt blir skrevet ut på de faste eiendommene ut fra «tilhøva» den 1. januar i skatteåret i de kommunene eller områdene der det skal skrives ut slik skatt etter § 3. Dette innebærer blant annet at det er eiendommens karakter på dette tidspunktet som avgjør om den omfattes av utskrivningen av eiendomsskatt. Videre er det verdien på dette tidspunktet som skal legges til grunn ved takseringen.

Dels på grunn av verdsettingsproblemer, dels på grunn av departementets arbeid med saken, har ingen av kommunene i Finnmark ennå utskrevet eiendomsskatt på sine deler av Finnmarksvidda. Derfor har man ingen eksempler på faktisk verdsetting av denne eiendommen for eiendomsskatteformål. Heller ikke når det gjelder formuesligning har man noen eksempler på reell verdsetting av denne eiendommen.

5.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår å innføre et obligatorisk fritak for eiendomsskatt i eigedomsskattelova § 5 for Finnmarkseiendommens ikke utbygde grunn, med virkning fra og med skatteåret 2007. Bakgrunnen for forslaget er de spesielle forholdene som knytter seg til forvaltningen av den eiendommen som Finnmarkseiendommen eier.

Finnmarkseiendommen er et eget rettssubjekt med sete i Finnmark som skal forvalte grunn og naturressurser som den eier i samsvar med formålet i finnmarksloven § 6. Finnmarkseiendommen blir ledet av et styre på seks personer, hvor tre er oppnevnt av Sametinget og tre av Finnmark fylkesting. Formålet med finnmarksloven er å legge til rette for at grunn og naturressurser i Finnmark fylke blir forvaltet på en balansert og økologisk bærekraftig måte til beste for innbyggerne i fylket, og særlig som grunnlag for samisk kultur, reindrift, utmarksbruk, næringsutøvelse og samfunns- liv, jf. finnmarksloven § 1. Finnmarkseiendommen er en grunneier som i utgangspunktet står i samme forhold til offentlige myndigheter som andre grunneiere. Innholdet i eiendomsretten til Finnmarksvidda blir imidlertid meget spesiell og avgrenset som følge av reguleringen i finnmarksloven, og for så vidt også som følge av de politiske

forutsetninger for opprettelsen av Finnmarkseiendommen.

Pliktene knyttet til den særlige forvalterrolle, herunder påbudet om å ivareta fellesinteresser for innbyggerne i fylket, med særlig hensyntagen til samisk kultur, gjør også at Finnmarkseiendommen ikke kan utnytte grunnen sin på samme måte som andre grunneiere. Blant annet har innbyggerne i Finnmark lovfestede rettigheter til jakt, fiske og multeplukking. Videre legger samenes stedsevarige, vederlagsfrie rett til tamreindrift på arealene sterke begrensninger på eierrådigheten. Det er også særlige saksbehandlingsregler for Finnmarkseiendommens avgjørelser om omdisponering av utmarksområder.

Departementet finner at Finnmarkseiendommens spesielle rolle til en viss grad kan sammenliknes med eksisterende fritak i eiedomsskattelova § 5 hvor enkelte eiendommer som tjener «allmennnyttige formål», er obligatorisk fritatt for eiendomsskatt. Denne bestemmelsen inneholder både fritak som er begrunnet i spesielle formål og fritak for bestemte eiere. Eksempler på fritak er fritak for statens kulturelle eller historiske eiendommer og eiendom eid av helseforetak.

Også hensynene bak landbruksfritaket i eiedomsskattelova kan i noen grad tale for at heller ikke arealene for tamreindrift i Finnmark blir gjenstand for eiendomsbeskatning.

Departementet anser særtrekkene ved Finnmarkseiendommens ubebygde arealer som så spesielle at de vanlige prinsipper for grunneierbeskatning ikke får noen gjennomslagskraft. Disse særtrekkene kan heller ikke påberopes av andre grunneiere. Det finnes riktignok andre, større utmarksområder i landet vårt, der vernehensyn og andre hensyn kan reise spørsmål om konsekvenser for eiendomsbeskatning. Men situasjonen for Finnmarkseiendommen er så spesiell at løsningen for denne ikke med tyngde kan påberopes av andre grunneiere.

For utbygde og utbygningsklare deler av Finnmarkseiendommens grunn vil det på den annen side ikke foreligge slike særskilte hensyn som taler for å frita disse områdene for eiendomsskatt. Det fritaket som departementet nå fremmer, omfatter ikke denne mindre del av Finnmarkseiendommens samlede eiendom. Om avgrensninger her, se nedenfor.

I høringsnotatet var det også lagt vekt på at Finnmarkseiendommen har lave inntektsmuligheter, og derfor kan få problemer med å betale ilagt eiendomsskatt. LVK og KS har til dette innvendt at hensynet til Finnmarkseiendommens begrensede inntekter er irrelevant siden eiendomsskatten er

en objektskatt. Departementet er for så vidt enig i at lav avkastning på en eiendom i seg selv ikke er noe godt argument for fritak etter eiedomsskattelova. Varig lave avkastningsmuligheter vil normalt påvirke eiendommens omsetningsverdi, og kan i prinsippet tas fullt hensyn til i form av tilsvarende lav verdsetting. Det spesielle med de lave inntektsmulighetene for eieren av Finnmarksvidda er imidlertid at de skyldes hensynet til andre rettighetshavere og interessegrupper enn eieren selv. Det dreier seg om en politisk løsning der den formelle eier skal forvalte dominerende, kollektive interesser som klart går foran en mer forretningsmessig eierinteresse. Dermed er det begrunnelsen for eierens lave avkastningsmuligheter, mer enn selve avkastningssituasjonen, som taler for skattefritak.

Gitt et svært lavt verdsettingsresultat som følge av eiendommens lave avkastningsevne for eieren, ville heller ikke den økonomiske belastning ved skatteplikt bli særlig tyngende. Men tilsvarende reduseres da samtidig kommunenes potensielle skatteinntekter av en opprettholdt skatteplikt. De økonomiske konsekvenser av valget mellom skatteplikt og skattefritak blir derfor begrenset, og bør ikke tillegges stor vekt i noen retning.

Derimot bør verdsettingsproblemene for den aktuelle eiendom tillegges betydelig vekt. Dette gjelder særlig fordi det kan antas at økonomisk verdi av den aktuelle eiendomsretten ligger langt under vanlig utmarksverdi per dekar, men ikke helt nede på 0 per dekar. Et realistisk nivå kan bli meget vanskelig å komme fram til, fordi en vil ha få holdepunkter og ingen gode sammenligningsgrunnlag.

Selv med en temmelig symbolsk takseringssats på 1 krone per dekar vil samlet verdsettelse kunne bli på over 40 millioner kroner, og samlet eiendomsskatt i alle kommuner kunne da bli nærmere 300 000 kroner. Velges det en mindre symbolsk, men fortsatt svært lav takseringssats på f.eks. 10 kroner per dekar, blir verdsettelsen på over 400 millioner kroner, og skatten kunne bli nærmere 3 millioner kroner. Med en mer alminnelig, lav utmarks-sats på 100 kroner per dekar kunne verdsettingen bli på over 4 milliarder kroner, og skatten kunne bli nærmere 30 millioner kroner. Det sistnevnte nivå må anses helt urealistisk, så spesiell som situasjonen er for Finnmarksvidda. Men eksemplene viser at en ikke lett vil kunne komme fram til et verdsettingsresultat som verken er for symbolsk lavt eller for urealistisk høyt. Disse problemene unngås ved å unnta Finnmarksvidda fra eiendomsbeskatning. Jo mer man nærmer seg en symbolsk verdsetting, jo mindre grunn er det for øvrig til å opprettholde skatteplikten ut fra praktiske hensyn.

Departementet ser ikke gode grunner til at den enkelte kommune skal kunne velge om den vil fritas sin del av Finnmarksvidda eller ei. Særtrekkene ved denne eiendommen tilsier en mest mulig enhetlig løsning som generelt tar hensyn til disse særtrekkene. Det beste er da et generelt og obligatorisk fritak i loven.

Når det gjelder den nærmere avgrensning av fritaket foreslo departementet i høringen at dette skal omfatte Finnmarkseiendommens grunn som ikke er utbygd. I høringsuttalelsene har flere instanser anført at denne avgrensningen ikke er tilstrekkelig klar, og at lovteksten bør presiseres. Departementet er enig i dette og foreslår en presisering i annet punktum om at fritaket ikke omfatter tomteareal, og selv om dette arealet ennå ikke er bebyggt.

For det nærmere innholdet i tomtebegrepet vises det til skatteloven § 9–3 åttende ledd bokstav a), hvor det heter; «(...) Som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebyggt areal, når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av boliger, fritidsboliger m.v., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l., og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt (...)».

Tomtegrunn vil dermed kunne være eiendomsskattepliktig. Dette vil også gjelde hvor eiendommen ikke er omsatt mot vederlag som nevnt i skl. § 9–3 åttende ledd bokstav a) ovenfor. Videre vil naturlig arrondert tomt rundt hus, hytter, bygg og anlegg være omfattet av skatteplikten, også hvor tomtene ikke er oppmålt eller utskilt.

Bygninger og anlegg på Finnmarkseiendommens grunn vil kunne omfattes av eiendomsskatteplikten. Dette omfatter blant annet kraftanlegg og kraftledninger.

Det foreslåtte fritaket vil gjelde bare så lenge Finnmarkseiendommen er eier av det aktuelle areal. Etter eieroverdragelse av et areal til andre vil de vanlige regler i eiedomsskattelova gjelde i stedet.

Departementet foreslår at skattefritaket trer i kraft, slik det var foreslått i høringsnotatet, fra og med skatteåret 2007.

Departementet viser til forslaget til eiedomsskattelova § 5 ny bokstav i).

5.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovforslaget medfører at kommunene i Finnmark ikke vil få anledning til å skrive ut eiendomsskatt på størstedelen av grunnen i fylket. Dette innebærer prinsipielt sett tap av inntektsmuligheter for kommunen. Tapet må imidlertid anses begrenset ut fra det verdsettingsnivå som i tilfelle hadde blitt aktuelt. De aktuelle kommunene har ikke realisert denne inntektsmuligheten, og får derfor ingen konkret inntektsnedgang på grunn av fritaket. For institusjonen Finnmarkseiendommen vil fritaket skape forutberegnelighet og større muligheter til å finansiere de forvaltningsoppgaver som er pålagt eller forutsatt etter finnmarksloven.

Administrativt medfører forslaget at en kommune i Finnmark som ønsker å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen, må trekke en grense mot fritatte deler av Finnmarkseiendommens grunn. Dette kan isolert sett medføre økte administrative kostnader. På den annen side slipper kommunene å bruke ressurser på taksering av utmarksarealene.

Departementet antar på denne bakgrunn at det ikke vil være vesentlige økonomiske eller administrative kostnader ved forslaget.

6 Endring av nedre grense for fastsetting av grunnrenteinntekt i vannkraftverk

6.1 Innledning og sammendrag

I tråd med statsbudsjettet for 2008, jf. forslag i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) avsnitt 21.2, er det blant annet vedtatt å senke grensen for fastsetting av grunnrenteinntekt slik at det skal beregnes grunnrenteinntekt i *alle* vannkraftverk med generatorer med samlet påstemplet merkeytelse på eller over 1 500 kVA. Regjeringen foreslår nå en delvis reversering av endringene på dette punkt slik at en nedre grense på 1 500 kVA *bare* skal innføres for *nye* kraftverk. Med nye kraftverk menes utbyggingsprosjekter der søknad om konsesjon, eller melding om konsesjonspliktavurdering etter vannressursloven, første gang registreres i Olje- og energidepartementet eller vedkommende vassdragsmyndighet *etter* 5. oktober 2007. For alle andre kraftverk beholdes den tidligere grensen på 5 500 kVA samlet påstemplet merkeytelse.

6.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter forslag i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), er det vedtatt en generell senking av den nedre grense for fastsetting av grunnrenteinntekt; fra vannkraftverk med generatorer med samlet påstemplet merkeytelse fra 5 500 kVA til 1 500 kVA, jf. skatteloven § 18-3 tiende ledd. Endringene er gitt virkning fra inntektsåret 2008. Begrunnelsen for denne endringen er at grunnrenteinntekt er et godt skattegrunnlag som bør utnyttes slik at behovet for vridende skatter reduseres. Grunnrenteskatt betales bare av særskilt lønnsomme kraftverk. I prinsippet bør all meravkastning i kraftsektoren ilegges grunnrenteskatt uavhengig av kraftverkets størrelse. Videre ble det vektlagt at den gjeldende grense på 5 500 kVA gir økede incentiver til å tilpasse generatorytelsen i kraftverket for å unngå fastsetting av grunnrenteinntekt. Reglene kan medføre at det bygges ut verk med lavere ytelse enn det som er samfunnsmessig optimalt.

Ovenstående generelle omlegging vil omfatte både eksisterende og planlagte verk. Herunder vil

enkelte utbyggere som hadde startet prosessen med utbygging av kraftverk før statsbudsjettet ble fremlagt den 5. oktober 2007, kunne bli omfattet av plikt til å svare skatt på grunnrenteinntekt. Departementet har etter en fornyet vurdering kommet til at rammene for allerede utbygde og planlagte småkraftverk likevel bør ligge fast. Utbyggere av småkraftverk bør få videreføre arbeidet under de forutsetninger som gjaldt og som ble lagt til grunn da de søkte om å få bygge kraftverket. Det foreslås derfor en mykere overgang slik at den nedre grensen på 5 500 kVA beholdes for eksisterende og planlagte kraftverk.

Den generelle begrunnelsen for å utnytte grunnrenteinntekt som skattegrunnlag også i mindre kraftverk, gjør seg fortsatt fullt ut gjeldende for fremtidige nye kraftverk hvor forutsetningen om grunnrentebeskatning kan hensyntas ved prosjekteringen. Det foreslås at en nedre grense for fastsetting av grunnrenteinntekt på 1 500 kVA påstemplet merkeytelse bare innføres for slik nye kraftverk.

Avgrensningskriteriet for hvilke nye kraftverk som dekkes av den nye nedre grense, foreslås fastsatt slik at det avgjørende skal være om det er søkt om konsesjon, jf. vannressursloven 21. desember 2000 nr. 82 § 8 eller vassdragsreguleringsloven 14. desember 1917 nr. 17 § 2, *etter* dato for fremlegging av statsbudsjettet 2008, det vil si etter 5. oktober 2007. Ettersom søknaden vil være registrert i Olje- og energidepartementet eller vedkommende vassdragsmyndighet, vil første gangs registrering utgjøre et konstaterbart kriterium.

Etter vannressursloven § 8 kan vassdragstiltak som ikke kan være til nevneverdig skade eller ulempe for noen allmenne interesser, gjennomføres uten konsesjon. Dette vil omfatte en betydelig andel av de minste kraftverkene (mini- og mikrokraftverk) og enkelte småkraftverk. Ved melding til vedkommende vassdragsmyndighet, dvs. Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE), kan planlegger av mindre kraftverk få vurdert om utbyggingen er konsesjonspliktig eller ikke, jf. vannressursloven § 18 om særskilt avgjørelse om konsesjonsplikt. Dersom det blir gitt fritak fra kon-

sesjonsplikt kan tiltakshaver bygge uten ytterligere tillatelse fra vassdragsmyndighetene. Enkelte av de konsesjonsfrie kraftverkene vil ha generatører med samlet påmerket ytelse som overstiger 1 500 kVA. For å likestille disse kraftverkene med de konsederte kraftverkene, foreslås at dato for registrering av melding om konsesjonspliktavurdering i vedkommende vassdragsmyndighet skal være avgrensningskriteriet i disse tilfellene. Utbyggingssjekter av kraftverk hvor melding om konsesjonspliktavurdering er registrert i NVE etter 5. oktober 2007 vil være omfattet av den innførte nedre grense på 1 500 kVA samlet påstemplet merkeytelse.

Som foreslått i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) avsnitt 21.2, er det også vedtatt en særskilt overgangsregel om beregning av inngående negativ grunnrenteinntekt for kraftverk som er satt i drift før 1. januar 2008. Forslagene foran innebærer at det ikke vil være behov for denne overgangsregel, som derfor foreslås opphevet.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 18–3 tiende ledd og forslag om opphevelse av lov 14. desember 2007 nr. 107 XI om overgangsregler ved ikrafttredelse av endringen under VI § 18–3 tiende ledd.

I forhold til de vedtatte forslag om endring av skatteloven § 18–3 tiende ledd med tilhørende overgangsregel, alt med virkning fra inntektsåret 2008, vil ovenstående forslag innebære en viss letelse med hensyn til merarbeid og administrative konsekvenser, både for skattyterne og skatteetaten.

I forhold til de provenyanslag som var lagt til grunn ved vedtakelsen av det opprinnelige forslag om en generell senking av innslagspunktet for fastsetting av grunnrenteinntekt fra og med inntektsåret 2008, vil ovenstående forslag redusere påløpt proveny til staten med i størrelsesorden 35 mill. kroner i 2008, bokført i 2009.

7 Rapportering av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere tilknyttet oppdrag

7.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår enkelte endringer i reglene om rapportering av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere tilknyttet oppdrag til skatteetaten.

Etter gjeldende regler i ligningsloven § 6–10 nr. 1 til 3 skal næringsdrivende eller offentlige organ som gir noen et oppdrag, på nærmere vilkår gi ligningsmyndighetene opplysninger om oppdragstakeren, eventuelle underoppdragstakere og arbeidstakerne som er tilknyttet oppdragene. Rapporteringsplikten omfatter i utgangspunktet alle leddene i kontraktskjeden. Plikten til å gi opplysninger om arbeidstakerne som brukes til å utføre det enkelte oppdrag påhviler både oppdragsgiver(ne) og oppdragstakeren (arbeidstakerens arbeidsgiver).

Rapporteringsplikten er begrenset slik at den bare gjelder oppdragstakere som er personer bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Denne begrensningen gjelder ikke ved oppdrag på kontinentalsokkelen. Plikten til å rapportere arbeidstakere tilknyttet oppdrag både i riket og på kontinentalsokkelen, gjelder ikke arbeidstakere som er norske statsborgere ansatt av personer som er bosatt i Norge eller selskap som er hjemmehørende i Norge.

Rapporteringsreglene i ligningsloven § 6–10 nr. 1 til 3 bidrar blant annet til at skatteetaten raskt får oversikt over utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere som opererer i riket eller på kontinentalsokkelen.

Bakgrunnen for forslaget om lovendringer er et behov for å gjøre rapporteringsreglene mer treffsikre, og for å forenkle regelverket.

Departementet foreslår at det ved oppdrag på kontinentalsokkelen bare skal være rapporteringsplikt om oppdrag og underoppdrag til oppdragstakere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

Departementet foreslår at det bare skal gis opplysninger om oppdrag i riket dersom oppdraget skal utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll. Denne regelen om unntak fra rappor-

teringsplikt skal ikke gjelde oppdrag som utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet i riket.

Når det gjelder rapportering av arbeidstakere, foreslår departementet at det bare skal gis opplysninger om ansatte hos oppdragstakere som er omfattet av rapporteringsplikten. Dette innebærer at arbeidstakere hos oppdragstakere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge og arbeidstakere som ikke deltar på oppdrag, ikke skal rapporteres. Arbeidstakere ansatt hos hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden vil også falle utenfor rapporteringsplikten.

Departementet går inn for at det skal innføres en mistegrense for hvilke oppdrag som omfattes av rapporteringsplikten på 10 000 kroner. Departementet foreslår videre enkelte endringer i reglene om hvilke opplysninger som skal gis i medhold av ligningsloven § 6–10 og en lovteknisk revisjon av reglene som innebærer at omfanget av rapporteringsplikten i større grad enn i dag fremgår av lovteksten.

Departementet foreslår at oppdragsgiver skal kunne gjøres ansvarlig for oppdragstakers unndratte skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk dersom oppdragsgiver forsettlig eller grovt uaktsomt har misligholdt rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6–10.

Avslutningsvis foreslås å oppheve rapporteringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 49 a.

7.2 Bakgrunn

7.2.1 Gjeldende rapporteringsregler

Ligningsloven § 6–10 nr. 1 til 3 pålegger næringsdrivende eller offentlig organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, på nærmere vilkår å gi opplysninger om oppdraget og underoppdrag som utføres i tilknytning til oppdraget.

Rapporteringsplikten omfatter alle leddene i kontraktskjeden. Hovedoppdragsgiveren er ansvarlig for rapportering av opplysninger om oppdragstakeren og alle underoppdragstakere i kon-

traktskjeden. Oppdragstakeren er ansvarlig for rapportering av oppdraget han eller hun har gitt til underoppdragstakeren og alle andre underoppdrag i kontraktskjeden. Hovedoppdragsgiveren er dessuten ansvarlig for rapportering av egne ansatte tilknyttet oppdraget og ansatte hos oppdragstakeren og eventuelle underoppdragstakere. Den enkelte oppdragstaker er tilsvarende ansvarlig for å rapportere egne ansatte og ansatte hos eventuelle underoppdragstakere.

Rapporteringsreglene gjelder uavhengig av det enkelte oppdrags størrelse. Oppdragsbegrepet må avgrenses mot ansettelsesforhold og varekjøp.

Om oppdragstakere skal det gis opplysninger om navn, adresse og eventuelt arbeidsgivernummer (organisasjonsnummer). I tillegg skal tidspunktene da oppdraget forutsettes påbegynt og avsluttet, samt stedet der oppdraget skal utføres, oppgis. Om oppdragsgiverens og oppdragstakerens arbeidstakere skal det gis opplysninger om navn, fødselsdata og eventuelt personnummer, adresse, nasjonalitet og sivilstand. I tillegg skal det gis opplysninger om tidspunktene for arbeidets begynnelse og antatte avslutning, samt arbeidsgivers navn og arbeidsgivernummer (organisasjonsnummer).

I forskrift 30. desember 1983 nr. 1980 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt er det fastsatt unntak fra rapporteringsplikten. Ved oppdrag i riket er rapporteringsplikten begrenset slik at det bare skal gis opplysninger om oppdragstakere som er personer bosatt i utlandet eller selskaper hjemmehørende i utlandet. Det er også fastsatt at plikten til å gi opplysninger om arbeidstakere tilknyttet oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen ikke gjelder norske statsborgere som er ansatt av personer bosatt i Norge eller selskap som er hjemmehørende i Norge. Rapporteringsplikten nedover i kontraktskjeden opphører ikke selv om det ikke er plikt til å gi opplysninger om et eller flere ledd midt i kjeden. Det kan også være rapporteringsplikt om oppdragstakers ansatte, selv om det ikke skal gis opplysninger om oppdragstakeren.

Opplysningene etter ligningsloven § 6–10 skal gis uoppfordret til skatteetaten så snart kontrakten er inngått og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Fra og med 1. januar 2008 er skatteetaten organisert i to nivåer; Skattedirektoratet og et regionalt nivå hvor hver region har ett organ, skattekontoret. Forut for reorganiseringen skulle opplysningene etter ligningsloven § 6–10 gis til Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Etter reorganiseringen er dette en kontorenhet under skattekontoret i den region der kontoret ligger (Skatt

vest) og opplysningene skal nå gis til det skattekontoret Skattedirektoratet bestemmer.

7.2.2 Om lovendring 3. juli 2004

Frem til 2004 gjaldt rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6–10 bare ved oppdrag som ble utført på kontinentalsokkelen eller på plass for bygge- og monteringsarbeid i riket.

Stortinget fattet 14. mai 2004 følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen innen 1. juni legge frem forslag til lovhjemmel som utvider rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker til å gjelde alle utenlandske arbeidstakere innen alle bransjer. Det forutsettes at det kan gjøres unntak fra rapporteringsplikten.»

Bakgrunnen for vedtaket var den forventede tilstrømmingen av arbeidstakere fra de nye medlemslandene i EU som følge av utvidelsen av EU- og EØS-samarbeidet med 10 nye medlemsland 1. mai 2004. I Innst. O. nr. 64 (2003-2004) viste Kommunalkomiteen til viktigheten av å unngå sosial dumping i arbeidsmarkedet som følge av fri bevegelse av tjenester, og flertallet foreslo utvidelse av rapporteringsplikten etter § 6–10 som ett av flere tiltak og virkemidler.

I Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) ble det som en følge av dette foreslått å ta bort begrensningen om at rapporteringsplikten ved oppdrag i riket bare gjelder oppdrag på plass for bygge- og monteringsvirksomhet. Lovendringen ble vedtatt 3. juli 2004 og trådte i kraft 1. oktober samme år. Rapporteringsreglene omfatter etter dette alle typer oppdrag, uavhengig av hvor og innenfor hvilken bransje de skal utføres.

Det fremgår av Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) side 26 at ligningsloven § 6–10 er en rapporteringsplikt av hensyn til skatte- og avgiftskontrollen, og at departementet legger til grunn at rapporteringsplikten i første rekke bør knyttes til bransjer hvor man har grunn til å tro at det kan være behov for kontrolltiltak i forhold til utenlandske oppdrags- og arbeidstakere.

7.2.3 Om lovendring 10. desember 2004

Ved lovendring 10. desember 2004 ble det fastsatt at rapporteringsplikten skal omfatte alle ansettelsesforhold. Denne lovendringen innebærer en utvidelse av reglene i den forstand at også arbeidstakere som ikke deltar på oppdrag arbeidsgiveren har påtatt seg for næringsdrivende eller offentlige organ, skal rapporteres.

Lovendringen 10. desember 2004 trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer, og er ennå ikke trådt i kraft.

7.2.4 Om revisjon av rapporteringsreglene i ligningsloven § 6–10

Det fremgår av forarbeidene til lovendringene i 2004, Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) side 27 og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 210, at departementet så det som usikkert om den anmodede utvidelsen av rapporteringsplikten er forenlig med EØS-regelverket. Det ble derfor besluttet å utsette ikrafttreddelsen av lovendringen 10. desember 2004 og ta hele rapporteringsordningen etter ligningsloven § 6–10 med tilhørende sanksjonsregler og forskrift opp til revisjon, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 148.

7.2.5 Om merverdiavgiftsloven § 49 a

I merverdiavgiftsloven § 49 a er det en rapporteringsregel som har flere likhetstrekk med ligningsloven § 6–10. Næringsdrivende og offentlige organer som har gitt en utenlandsk næringsdrivende et oppdrag på plass for bygge- og monteringsarbeid, skal i medhold av denne bestemmelsen gi skattekontoret opplysninger om oppdraget og enhver oppdragstaker som i tilknytning til hovedoppdraget utfører oppdrag. Det følger av § 49 a tredje ledd at dersom tilsvarende opplysninger er gitt i medhold av ligningsloven § 6–10, ansees oppgaveplikten etter merverdiavgiftsloven for oppfylt hvis det samtidig gis opplysninger om oppdragstakerens registreringsnummer i merverdiavgiftsmanntallet.

7.3 Høring

Finansdepartementet sendte 6. mars 2007 på høring et forslag om enkelte endringer i rapporteringsreglene. Høringsnotatet var utarbeidet på bakgrunn av en rapport fra en arbeidsgruppe nedsatt av departementet. Arbeidsgruppen besto av representanter fra skatteetaten og én representant fra departementet.

Departementet foreslo i høringsnotatet enkelte innskrenkninger i rapporteringsplikten, herunder at det for oppdrag utenfor bygge- og anleggsbransjen ikke skal gis opplysninger dersom oppdraget utføres på et sted som står utenfor oppdragsgivers kontroll, samt at den vedtatte, men ikke ikrafttrådte lovendringen 10. desember 2004 oppheves. Departementet gikk i tillegg inn for enkelte endringer i reglene om hvilke opplysninger som skal gis og i reglene om overtredelse av rapporteringsplik-

ten. Avslutningsvis ble det også foreslått å oppheve rapporteringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 49 a.

Følgende instanser har avgitt merknader til høringsforslaget:

- Arbeids- og inkluderingsdepartementet
- Arbeids- og velferdsdirektoratet (NAV)
- Den norske advokatforening
- Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring
- Justisdepartementet
- Landsorganisasjonen i Norge
- Ligningsutvalget
- NTL-Skatt
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Nærings- og handelsdepartementet
- Oppgaveregisteret
- Petroleumstilsynet
- Politidirektoratet
- Servicebedriftenes Landsforening
- Skattebetalerforeningen
- Skatterevisorenes forening
- Skogbrukets Landsforening
- Statens Vegvesen

Følgende instanser har uttalt at de ikke har noen merknader:

- Barne- og likestillingsdepartementet
- Bedriftsforbundet
- Datatilsynet
- Den norske revisorforening
- Fiskeri- og kystdepartementet
- Forbrukerrådet
- Fornyings- og administrasjonsdepartementet
- Forsvarsdepartementet
- Helse- og omsorgsdepartementet
- Landbruks- og matdepartementet
- Miljøverndepartementet
- Olje- og energidepartementet
- Samferdselsdepartementet
- Statens Innkrevingssentral
- Statistisk Sentralbyrå
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Utenriksdepartementet

Arbeidsgiverforeningen NAVO og Kommunenes Sentralforbund uttaler at de avstår fra å avgi høringsuttalelse.

Flere høringsinstanser er gjennomgående positive til forslagene til regelendringer. Enkelte instanser mener at det bør fastsettes flere unntak fra eller innsnevring i reglene for at rapporteringsplikten skal bli enklere å etterleve. Høringsinstansenes merknader gjengis nedenfor i forbindelse med behandlingen av de enkelte forslagene.

7.4 Generelt om rapporteringsordningen etter ligningsloven § 6–10

Norge har siden 1970-tallet hatt særlige regler om rapportering av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Reglene ble gitt blant annet som en følge av at det var blitt mer vanlig å benytte entrepriser o.l. i næringslivet. Det ble uttalt i forarbeidene, Ot.prp. nr. 23 (1977-1978) s. 7 at den økte bruken av kontraktskjeder i næringslivet innebærer utfordringer for skattemyndighetene, særlig i forhold til utenlandske selskaper og deres arbeidstakere med tidsbegrensede oppdrag i Norge.

De siste årene har Norge opplevd en økende tilvekst av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Arbeidsinnvandringen har bidratt til å avhjelpe mangelen på arbeidskraft og er av stor betydning for å dempe presset i det norske arbeidsmarkedet, jf. St. meld. nr. 2 (2006-2007) avsnitt 3.6. Utenlandske skattytere som kommer hit innebærer imidlertid også særlige utfordringer for skattemyndighetene.

Utenlandske oppdragstakere som utfører oppdrag i Norge og deres arbeidstakere oppholder seg ofte i landet på midlertidig basis og over korte perioder. Det er derfor viktig at skattemyndighetene raskt får oversikt over hvilke utenlandske skattytere som befinner seg i Norge og utøver skattepliktig aktivitet her. Opplysningene som rapporteres inn etter ligningsloven § 6–10 benyttes også ved ligningen av skattyterne. Eksempelvis kan lengden av en oppdragstakers eller arbeidstakers opphold i Norge være av betydning for vurderingen av om han eller hun er skattepliktig til Norge. I denne forbindelse er det nyttig for skatteetaten å motta informasjon om i hvilken tidsperiode skattyteren har hatt oppdrag eller arbeidet på oppdrag i Norge.

Rapporteringsreglene i ligningsloven § 6–10 skiller seg fra de øvrige reglene om plikt til å gi kontrollopplysninger og ligningsoppgaver etter ligningsloven, ved at opplysninger skal gis løpende gjennom inntektsåret. Mens fristen for å rapportere opplysninger etter ligningsloven § 6–10 er senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt, skal eksempelvis lønnsoppgave som hovedregel innleveres 31. januar i året etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 6–2 nr. 5. Et annet særtrekk ved gjeldende rapporteringsregler er – i motsetning til det som gjelder etter hovedreglene om innsending av kontrollopplysninger og ligningsoppgaver etter ligningsloven – at rapporteringsplikten påhviler flere ledd i kontraktskjeden enn bare skattyterens oppdragsgiver eller arbeidsgiver.

Enkelte høringsinstanser, herunder *Advokatforeningen*, *Næringslivets Hovedorganisasjon*, *Servicebedriftenes Landsforening*, *Skogbrukets Landsforening* og *Skattebetalerforeningen*, har foreslått til dels betydelige innsnevringer og unntak fra rapporteringsreglene. For eksempel ved at plikten til å gi opplysninger om oppdragstakere bare skal gjelde den oppdragstakeren man har gitt oppdrag til (det neste leddet i kontraktskjeden), at rapporteringsplikten nedover i kontraktskjeden skal opphøre ved det første «norske» leddet i kjeden, at ansvaret for å gi opplysninger om arbeidstakere bare skal påhvile arbeidsgiver eller at det ikke skal være plikt til å gi opplysninger om hvert enkelt oppdrag arbeidstakerne deltar på. Det er også foreslått helt eller delvis å unnta enkelte bransjer fra rapporteringsplikt.

Etter departementets vurdering tilsier behovet for rask oversikt over utenlandske skattytere i Norge og hensynet til effektiv skattekontroll at det ikke bør foretas grunnleggende endringer i rapporteringsreglene. Departementet går derfor inn for å videreføre hovedtrekkene i gjeldende regelverk. Dette betyr for eksempel at det skal gis opplysninger om hvert enkelt oppdrag som utføres av oppdragstakere som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet og at både oppdragsgiver og arbeidsgiver er forpliktet til å gi opplysninger om arbeidstakerne. Videre gjelder rapporteringsplikten alle leddene i kontraktskjeden, slik at det vil være flere som er ansvarlig for å gi opplysninger om den enkelte underoppdragstaker og dennes arbeidstakere.

Samtidig med utvidelsen av EU i 2004 ble rapporteringsreglene utvidet til å gjelde alle oppdrag på fastlandet, ikke bare oppdrag som utføres på plass for bygge- og monteringsvirksomhet. Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for å fastsette generelle unntak fra rapporteringsplikt for spesielle bransjer eller typer oppdrag.

For oppdrag som utføres på kontinentalsokkelen har det fram til i dag vært rapporteringsplikt både om oppdrag til norske og utenlandske oppdragstakere. Departementet foreslår, blant annet på bakgrunn av Skattedirektoratets høringsuttalelse, at det bare skal være plikt til å gi opplysninger om oppdragstakere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Forslaget er i samsvar med anbefalingen fra arbeidsgruppen nedsatt av departementet og bidrar til at reglene om rapporteringsplikt på kontinentalsokkelen i større grad samordnes med reglene som gjelder for oppdrag på fastlandet. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 6–10 nr. 1 første punktum.

7.5 Unntak fra rapporteringsplikt om oppdrag i riket som utføres på sted oppdragsgiver ikke har kontroll over

7.5.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås at rapporteringsreglene ikke skal gjelde for oppdrag i riket som utføres på sted som står utenfor oppdragsgivers kontroll. Unntaket skal i følge høringsnotatets forslag ikke gjelde for oppdrag innen bygge- og anleggsbransjen.

7.5.2 Høringsinstansenes merknader

Advokatforeningen og *Næringslivets Hovedorganisasjon* støtter forslaget om at oppdrag som ikke utføres på sted under oppdragsgivers kontroll skal være unntatt fra rapporteringsplikt. Disse høringsinstansene mener imidlertid at unntaket også må komme til anvendelse på oppdrag i bygge- og anleggsbransjen. Advokatforeningen legger til grunn at det vil være like byrdefullt å oppfylle rapporteringsplikten i bygge- og anleggsbransjen som i andre bransjer og uttaler at

«[i]kke bare vil det måtte benyttes store ressurser til å forsøke å oppfylle rapporteringspliktene. Det kan også settes et stort spørsmålstegn ved om det er praktisk mulig å oppfylle slike forpliktelser når oppdraget blir utført på et sted utenfor oppdragsgivers kontroll. Vi kan uansett ikke se at det anførte hensynet til å bekjempe skatteunndragelser innenfor bygge- og anleggsbransjen rettferdiggjør plikter for oppdragsgivere innenfor en bransje som er svært vanskelige eller nær sagt umulige å oppfylle.»

Arbeids- og inkluderingsdepartementet, *NTL-Skatt* og *Oppgaveregisteret* støtter forslaget om å videreføre gjeldende rapporteringsregler i bygge- og anleggsbransjen. Arbeids- og inkluderingsdepartementet uttaler:

«Byggebransjen er tradisjonelt preget av mange kontraktsforhold, lange kontraktskjeder, stramme tidsfrister og et stort innslag av utenlandsk arbeidskraft. Det er også i denne bransjen at Arbeidstilsynet har avdekket de fleste og verste eksemplene på dårlige lønns- og arbeidsvilkår og brudd på helse-, miljø- og sikkerhetsreglene i arbeidsmiljøloven.»

Arbeids- og inkluderingsdepartementet viser til at det derfor nettopp er i bygge- og anleggsbransjen at allmenngjøring av tariffavtaler og andre tiltak på departementets ansvarsområde er tatt i

bruk. NTL-Skatt uttaler at erfaringer fra bygge- og anleggsbransjen viser at det først og fremst er her problemet med manglende rapportering, svart arbeid og skatteunndragelser er størst. Ifølge NTL-Skatt er det derfor viktig å opprettholde en streng praksis for rapportering innenfor denne bransjen.

Petroleumstilsynet foreslår at unntaket for oppdrag som utføres på sted utenfor oppdragsgivers kontroll ikke skal gjelde for oppdrag på kontinentalsokkelen.

Enkelte høringsinstanser mener at det bør klargjøres hva som skal til for at et oppdrag skal kunne sies å bli utført på et sted som står under oppdragsgivers kontroll. *Skattedirektoratet* anser at denne avgrensingen av rapporteringsplikten kan by på problemer i visse tilfeller. *Næringslivets Hovedorganisasjon* uttaler at det bør utarbeides forslag til forskrifter som presiserer begrepet «sted som står under oppdragsgivers kontroll» og at disse må sendes på høring.

7.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Arbeidsgruppen nedsatt av departementet foreslo i sin rapport av 23. mai 2006 at rapporteringsplikten om oppdrag i riket bare skal gjelde når oppdraget utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll.

Departementet uttalte i høringsnotatet at det er nødvendig å foreta visse avgrensninger når det gjelder plikten til å rapportere oppdrag og underoppdrag utenfor bygg- og anleggsbransjen. Etter dagens regler skal oppdragsgivere rapportere oppdragstakere og underoppdragstakere, samt arbeidstakerne som brukes til å oppfylle oppdragene i kontraktskjeden, selv om et eller flere av oppdragene skal utføres i oppdragstakers lokaler eller på et annet sted som oppdragsgiveren(e) ikke har tilgang til eller på annen måte kan utøve kontroll over. Rapporteringsplikten kan i slike tilfeller være svært ressurskrevende og vanskelig å oppfylle. Oppdragsgiver må eksempelvis, for hvert eneste oppdrag han gir både norske og utenlandske oppdragstakere, undersøke om oppdragstakeren benytter utenlandske arbeidstakere. For å ta stilling til om det er rapporteringsplikt må oppdragsgiveren også for hvert eneste oppdrag han tildele, undersøke om det benyttes underoppdragstakere til å utføre oppdraget, om underoppdragstakerne er skattemessig bosatt i utlandet og om det på noe trinn i kjeden benyttes utenlandske arbeidstakere. I tillegg til å klarlegge rekkevidden av rapporteringsansvaret, må oppdragsgiveren skaffe til

veie opplysningene som skal gis om den enkelte oppdragstaker og arbeidstaker.

Ingen høringsinstanser har gitt uttrykk for at de er negative til den foreslåtte endringen av rapporteringsplikten.

Departementet viderefører på bakgrunn av dette forslaget fra høringsnotatet om at det skal være unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag i riket som ikke utføres på et sted under oppdragsgivers kontroll. Unntaket kommer etter forslaget ikke til anvendelse på oppdrag på kontinentalsokelen.

Høringsinstansene som har uttalt seg om spørsmålet har hatt ulike oppfatninger av om det foreslåtte unntaket for oppdrag som ikke utføres på et sted oppdragsgiver har kontroll over, skal gjelde for oppdrag innenfor bygge- og anleggsbransjen. *Advokatforeningen og Næringslivets Hovedorganisasjon* mener unntaket bør gjelde oppdrag i bygge- og anleggsbransjen. *Arbeids- og inkluderingsdepartementet, Oppgaverregisteret og NTL-Skatt* støtter høringsnotatets forslag om at unntaksregelen ikke skal omfatte denne bransjen.

Etter departementets vurdering vil et unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag som ikke utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll innebære en for omfattende innsnevring av reglene for bygge- og anleggsbransjen. Departementet fastholder derfor standpunktet fra høringsnotatet om å videreføre gjeldende regler om rapportering av oppdrag som skal utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet i riket.

Rapporteringsreglene i ligningsloven § 6–10 har omfattet oppdrag på plass for bygge- og monteringsvirksomhet siden de ble vedtatt på slutten av 1970-tallet. Utvidelsen av rapporteringsordningen i 2004 medførte ingen endringer for oppdrag innen bygge- og anleggsbransjen og forslaget her er således bare en videreføring av de tidligere rapporteringsregler. Erfaringer tyder på at det i bygge- og anleggsbransjen forekommer relativt mye skatte- og avgiftsunndragelser. Bygge- og anleggsnæringen er videre preget av at det ofte benyttes underentreprenører i flere kontraktsledd og bransjen har et relativt stort innslag av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Departementet forutsetter at oppdrag som utføres på plass for bygge- og monteringsvirksomhet også i fremtiden vil være et kjerneområde for rapporteringsreglene.

Departementet legger for øvrig til grunn at forslaget om at det bare skal gis opplysninger om arbeidstakere dersom det også skal gis opplysninger om oppdragstakeren (arbeidstakerens arbeidsgiver), jf. avsnitt 7.6, vil bidra til å redusere byrdene

ved å oppfylle rapporteringsplikten innenfor bygge- og anleggsbransjen.

Med oppdrag som står under oppdragsgivers kontroll menes i første rekke oppdrag som utføres i oppdragsgivers egne lokaler, men også oppdrag som utføres andre steder vil omfattes så langt de utføres på et sted som oppdragsgiveren faktisk eller rettslig disponerer over. Oppdrag som utføres utendørs vil derfor kunne omfattes av rapporteringsplikten. Det vil ikke være avgjørende for om det er rapporteringsplikt at oppdragsgiveren eier, leier eller på annen måte har eksklusiv bruksrett til stedet oppdraget skal utføres på. En oppdragstaker som skal utføre et oppdrag i oppdragsgivers lokaler vil således normalt ansees å ha rapporteringsplikt om underoppdragstakere han eller hun benytter til å utføre deler av oppdraget hos oppdragsgiveren. Oppdrag og underoppdrag som skal utføres på steder som oppdragsgiver ikke har tilgang til, eksempelvis oppdragstakerens egne lokaler, vil derimot som hovedregel ikke omfattes av rapporteringsplikten.

Det vil kunne oppstå situasjoner hvor et oppdrag dels utføres på et sted som er under oppdragsgivers kontroll, og dels på et sted som oppdragsgiver ikke kontrollerer. Departementet legger til grunn at rapporteringsplikten ikke omfatter tilfeller hvor bare en helt minimal del av oppdraget utføres hos oppdragsgiver, eksempelvis transportoppdrag hvor oppdragstaker bare henter eller leverer varer etc. hos oppdragsgiver uten å utføre annet arbeid av særlig omfang. Departementet legger videre til grunn at rekkevidden av rapporteringsplikten i ulike grensetilfeller vil bli etablert gjennom veiledende uttalelser m.m. fra skatteetaten.

Det vises til forslag til bestemmelse om unntak fra rapporteringsplikt i ligningsloven § 6–10 nr. 2.

7.6 Unntak fra rapporteringsplikt om arbeidstakere ansatt hos oppdragstakere som ikke skal rapporteres etter ligningsloven § 6–10

7.6.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rapporteringsbestemmelser er det fastsatt unntak fra rapporteringsplikten for arbeidstakere som er norske statsborgere ansatt hos arbeidsgivere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Dette betyr at det er norske arbeidstakere ansatt hos oppdragstaker hjemmehørende i utlandet og alle utenlandske arbeidstakere som deltar på oppdrag, som skal rapporteres til skatteetaten.

Dagens rapporteringsordning innebærer at en oppdragsgiver plikter å gi opplysninger om utenlandske arbeidstakere ansatt hos norske oppdragstakere etter ligningsloven § 6–10 nr. 1 bokstav b, selv om oppdragsgiveren ikke skal gi opplysninger om oppdragstakeren etter nr. 1 bokstav a.

7.6.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås det at det skal være unntak fra rapporteringsplikt om arbeidstakere som har vært bosatt i Norge i de tre siste årene og er ansatt hos person bosatt i Norge eller selskap som er hjemmehørende i Norge. Forslaget innebærer at oppdragsgiver(e) og arbeidsgiver ikke har plikt til å gi opplysninger om utenlandske arbeidstakere som har vært skattemessig bosatt i Norge i mer enn tre år, og at det skal gis opplysninger om norske arbeidstakere dersom de ikke har vært skattemessig bosatt her de siste tre årene.

7.6.3 Høringsinstansenes merknader

En rekke høringsinstanser, herunder *Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring*, *Petroleumstilsynet*, *Skatterevisorenes Forening* og *Skattedirektoratet*, er kritiske til forslaget om å benytte skattemessig bosted som vilkår for rapporteringsplikt om arbeidstakere. Kritikken er særlig begrunnet i at den foreslåtte regelen vil være vanskelig å praktisere både for de som har plikt til å gi opplysninger og for myndighetene. Skattedirektoratet uttaler:

«Opplysninger om hvor lenge en person har vært skattemessig bosatt i Norge, er ikke tilgjengelig informasjon for den som er rapporteringspliktig. Slike opplysninger kan heller ikke utleveres fra skattemyndighetene til den som er rapporteringspliktig. I tillegg kommer at heller ikke arbeidstakeren selv i alle tilfeller har kjennskap til hvilken skattemessig status han har hatt i Norge i de siste år. Etter direktorats oppfatning vil det avgrenskningskriterium som foreslås i høringsnotatet, være tilnærmet umulig å praktisere, særlig i forhold til personer som ikke er fast bosatt i Norge.»

Skattedirektoratet anser etter en samlet vurdering av hovedbegrunnelsen for rapporteringsplikten, ønsket om et enklere regelverk og problemene knyttet til å finne et egnet avgrenskningskriterium for reglene, at det ikke bør være rapporteringsplikt om arbeidstakere ansatt hos person som er bosatt og selskap hjemmehørende i Norge. Direktoratet uttaler i forlengelsen av dette at det er enig med arbeidsgruppen i at det bare bør være

rapporteringsplikt om arbeidstakere når det er rapporteringsplikt om oppdragstakeren.

Næringslivets Hovedorganisasjon er positiv til en begrensning i rapporteringsplikten om arbeidstakere. Denne høringsinstansen er imidlertid også negativ til det foreslåtte avgrenskningskriteriet og uttaler at det er vanskelig å se at det ikke også for arbeidstakere som har vært skattemessig bosatt i Norge i mindre tre år, skulle være tilstrekkelig med én rapportering til Sentralskattekontoret for utenlandssaker eller AA-registeret, så lenge de har en og samme norske arbeidsgiver.

Statistisk sentralbyrå har i sin uttalelse lagt vekt på hvordan den samlede oppgaveplikten fremstår for oppgavegiver og kvaliteten på de samlede data som Statistisk sentralbyrå får tilgang til. Denne instansen uttaler blant annet at:

«[g]enerelt så vurderer vi at meldeplikten til SFU gir bedre kvalitet en til Aa-registeret for arbeidsgivere som har oppdrag i Norge av kortere varighet.»

Når det gjelder ordinære norske selskapers rapportering av egne arbeidstakere, uttaler denne høringsinstansen derimot at:

«Aa-registeret [er] en bedre datakilde for vår statistikk blant annet fordi registeret gir viktig informasjon som meldingene til SFU ikke inneholder.»

Oppgaveregisteret uttaler at dersom en arbeidstaker har et arbeidsforhold til arbeidsgiver som er registreringspliktig i Norge bør dette være registrert i AA-registeret. Denne høringsinstansen legger til grunn at en utenlandsk borger som har hatt norske arbeidsgivere over så lang tid som tre år vil være registrert med D-nummer i AA-registeret og i skatteetatens lønns- og trekkoppgaveregister. Oppgaveregisteret ber derfor om at det vurderes om unntaket fra rapporteringsplikt om arbeidstakere kan knyttes til om arbeidsgiveren og arbeidstakeren allerede er registrert i AA-registeret med norsk organisasjonsnummer og D-nummer samt bostedsadresse og andre nødvendige opplysninger.

Skatterevisorenes Forening foreslår at rapporteringsplikten fortsatt skal bero på arbeidstakerens statsborgerskap, men at det for utenlandske arbeidstakere ansatt hos norske arbeidsgivere skal være tilstrekkelig med rapportering ved ansettelsesforholdets start og slutt. Også *Servicebedriftenes Landsforening* anser at det må være tilstrekkelig at norsk arbeidsgiver rapporterer sine arbeidstakere til Sentralskattekontoret for utenlandssaker eller

AA-registeret ved oppstart og opphør av engasjement.

NTL-Skatt støtter forslaget i høringsnotatet om at rapporteringsplikten ikke skal gjelde arbeidstakere som har vært skattemessig bosatt i Norge i de tre siste årene og er ansatt hos person bosatt i Norge eller selskap som er hjemmehørende i Norge.

7.6.4 Departementets vurderinger og forslag

I dag gjelder det unntak fra rapporteringsplikt for norske statsborgere ansatt hos person bosatt i Norge eller selskap hjemmehørende i Norge. Etter departementets vurdering er statsborgerskap i mange tilfeller ikke et hensiktsmessig kriterium for når det bør være rapporteringsplikt, for eksempel for utenlandske statsborgere som har flyttet til Norge på permanent basis. Videre er det tvilsomt om en rapporteringsplikt som er avgrenset etter arbeidstakerens nasjonalitet er forenlig med forpliktelsene etter EØS-avtalen. Det er derfor behov for endringer i reglene om hvilke arbeidstakere som skal rapporteres etter ligningsloven § 6–10.

Departementet gikk i høringsnotatet inn for et unntak fra rapporteringsplikt for arbeidstakere som har vært skattemessig bosatt i Norge de siste tre årene og er ansatt hos arbeidsgiver hjemmehørende i Norge. En rekke høringsinstanser er kritiske til dette forslaget, særlig fordi det vil bli vanskelig for de rapporteringspliktige og myndighetene å ta stilling til når opplysninger skal inngis med et slik avgrensningskriterium. På bakgrunn av synspunktene fra høringsinstansene finner departementet ikke grunnlag for å følge opp høringsnotatets forslag på dette punktet.

Flere høringsinstanser har foreslått en avgrensing av rapporteringsplikten om arbeidstakere som innebærer en betydelig innsnevring av rapporteringsordningen, eksempelvis ved at det for alle utenlandske arbeidstakere bare skal gis opplysninger ved arbeidsforholdets start og avslutning til Arbeids- og velferdsetatens arbeidsgiver- og arbeidstakerregister (AA-registeret) eller etter ligningsloven § 6–10. Som nevnt i avsnitt i 7.4 finner departementet av hensyn til behovet for effektiv skattekontroll med utenlandske oppdragstakere og deres arbeidstakere ikke grunnlag for å gå inn for denne typen endringer i regelverket.

Enkelte høringsinstanser har fremmet synspunkter som kan tale for at ligningsloven § 6–10 begrenses slik at det bare er plikt til å gi opplysninger om arbeidstakere dersom de er ansatt hos oppdragstakere som skal rapporteres til skatteetaten.

Statistisk Sentralbyrå har for eksempel pekt på at hensynet til et godt grunnlag for utarbeidelse av statistisk materiale tilsier at arbeidstakere ansatt hos norske oppdragstakere bør rapporteres til AA-registeret i stedet for til skatteetaten. Skattedirektoratet anser etter samlet vurdering at det ikke bør være rapporteringsplikt om arbeidstakere ansatt av personer bosatt i Norge eller selskap hjemmehørende i Norge. Også arbeidsgruppen som leverte sin rapport 23. mai 2006 foreslår en slik avgrensing av rapporteringsplikten om arbeidstakere.

Reglene om rapportering av arbeidstakere etter ligningsloven § 6–10 gjelder i tillegg til, og ikke i stedet for, de alminnelige reglene om lønnsinnberetningsplikt og plikt til å foreta skattetrekk. Arbeidsgiver plikter således å foreta forskuddstrekk i lønnsutbetalinger m.m. til utenlandske arbeidstakere. Forskuddstrekket skal skje på bakgrunn av skattekort som arbeidstakeren har fått utstedt fra skatteetaten. Dersom arbeidstakeren ikke har fremlagt skattekort, skal forskuddstrekket utgjøre 50 prosent av utbetalingen. Arbeidsgiver har også plikt til å innberette lønnsutbetalinger til utenlandske arbeidstakere. Det må kunne legges til grunn at norske arbeidsgivere er vel kjent med disse pliktene og at de normalt har innarbeidede rutiner for å foreta forskuddstrekk og innberetning av lønnsutbetalinger til sine arbeidstakere. Arbeidsgiveren vil også kunne bli ansvarlig for det offentlige tap som følge av manglende skattetrekk. Dermed er det mindre behov for at ansatte hos norske arbeidsgivere skal rapporteres etter de særlige reglene i ligningsloven § 6–10.

Departementet legger videre til grunn at den generelle meldeplikten til AA-registeret vil omfatte arbeidstakere som ikke kommer inn under rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6–10. Det vises i denne forbindelse til omtale av reglene om meldeplikt til AA-registeret og Arbeids- og inkluderingsdepartementets forslag til endringer av AA-registerforskriften i 7.7.1.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette at det etter ligningsloven § 6–10 bare skal være rapporteringsplikt om arbeidstakere som deltar på oppdrag når arbeidstakeren er ansatt hos en oppdragstaker som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Dette betyr at oppdragsgiver og arbeidsgiver bare vil ha plikt til å gi opplysninger om en arbeidstaker *dersom* oppdragsgiver har plikt til å gi opplysninger om oppdragstakeren (arbeidstakerens arbeidsgiver) etter ligningsloven § 6–10. Rapporteringsplikten vil etter forslaget omfatte alle arbeidstakerne ansatt hos oppdragstakerne det skal gis opplysninger om. Forslaget er i

tråd med Skattedirektoratets vurdering av hvordan reglene bør utformes. Departementet legger til grunn at forslaget innebærer en betydelig forenkling av rapporteringsreglene.

Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6–10 nr. 1 første punktum.

7.7 Oppheving av lovendringen 10. desember 2004

7.7.1 Gjeldende rett

Som nevnt i avsnitt 7.2.3 ble det ved lovendring 10. desember 2004 fastsatt at rapporteringsplikten til skatteetaten også skal omfatte arbeidstakere som ikke deltar på oppdrag arbeidsgiveren har påtatt seg for næringsdrivende eller offentlige organ.

Rapporteringsreglene i ligningsloven § 6–10 nr. 1 til 3 må ses i sammenheng med reglene om meldeplikt til AA-registeret, jf. folketrygdloven § 25–1 og forskrift 4. juli 1991 nr. 454 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret. AA-registeret inneholder opplysninger om arbeidsgivere og arbeidstakere i Norge. Registeret har som formål å tjene arbeids- og velferdsetatens og andre offentlige myndigheters behov for opplysninger i forbindelse med deres oppgaveløsning, jf. forskriften § 2.

Arbeidsgivere har som hovedregel plikt til å rapportere alle egne arbeidstakere til AA-registeret, jf. forskriften § 5. Det skal gis opplysninger om arbeidsforholdets begynnelse og opphør. I forskriften § 5 sjette ledd er det fastsatt unntak fra meldeplikt for utenlandske arbeidstakere ansatt av arbeidsgiver på plass for bygge- og monteringsvirksomhet i riket. Arbeids- og inkluderingsdepartementet har i høringsnotat 17. mars 2006 uttalt at det synes naturlig å gi et generelt unntak fra meldeplikt til AA-registeret for arbeidstakere dersom det foreligger rapporteringsplikt etter ligningsloven § 6–10.

7.7.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås å oppheve den vedtatte, men ikke ikrafttrådte lovendringen 10. desember 2004. Dette innebærer at arbeidstakere som ikke deltar på oppdrag arbeidsgiveren har påtatt seg for næringsdrivende eller offentlig organ, på samme måte som i dag, ikke skal rapporteres til skatteetaten. Sammenholdt med forslaget i høringsnotatet fra Arbeids- og inkluderingsdepartementet 17. mars 2006, innebærer forslaget om oppheving av lovendringen 10. desember 2004 at arbeidstakere som ikke deltar på oppdrag skal rapporteres til AA-registeret.

7.7.3 Høringsinstansenes merknader

NTL-Skatt støtter forslaget om at arbeidstakere som ikke deltar på oppdrag ikke skal rapporteres til Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

En rekke høringsinstanser har uttalt seg om forholdet mellom rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6–10 og meldeplikten til AA-registeret.

Næringslivets Hovedorganisasjon og *Advokatforeningen* er positive til samordningen av rapporteringspliktene som forslaget innebærer.

Arbeids- og inkluderingsdepartementet understreker behovet for å se regelsettene i sammenheng. Denne høringsinstansen uttaler at en i det pågående arbeidet med revisjon av AA-registerforskriften inntil videre vil legge til grunn at det bare bør være rapporteringsplikt etter ett av regelverkene, og at rapporteringsplikten etter ligningsloven skal gå foran meldeplikten til AA-registeret. Arbeids- og inkluderingsdepartementet viser imidlertid også til høringsuttalelsen fra *Arbeids- og velferdsdirektoratet* hvor det argumenteres for at arbeidsgivere bør ha en ubetinget plikt til å rapportere sine arbeidstakere til AA-registeret, også de arbeidstakerne som etter høringsnotatet skal rapporteres til Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Oppgaveregisteret ber om at det på nytt vurderes en løsning hvor arbeidsgivere kun har plikt til å rapportere sine arbeidstakere til AA-registeret, herunder at det sees på fordelene ved å tilby felles meldeskjema for Sentralskattekontoret for utenlandssaker og AA-registeret når det gjelder opplysninger om arbeidstakere.

Forbundet for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring er enig i at de to meldepliktene kan skape problemer for arbeidsgivere som må forholde seg til begge regelverkene. Denne høringsinstansen ber om at det vurderes om hensynet til de rapporteringspliktige faktisk tilsier en rapporteringsplikt til begge registrene fordi dobbeltrapportering i praksis da bare vil finne sted én gang.

7.7.4 Departementets vurderinger og forslag

Rapporteringsplikten som følger av den ikke-ikrafttrådte lovendringen 10. desember 2004 skiller seg fra rapporteringsordningen etter ligningsloven § 6–10 for øvrig ved at det ikke er arbeidstakerens tilknytning til oppdrag – men selve ansettelsen – som utløser rapporteringsplikt til skattekontoret. Det følger av dette at ansvaret for å gi opplysninger om denne gruppen arbeidstakere kun påhviler

arbeidstakerens arbeidsgiver, mens den tradisjonelle oppdragsbaserte rapporteringsplikten både påhviler arbeidsgiver og oppdragsgiver(e) lenger opp i kontraktskjeden.

Som nevnt over har arbeidsgivere som hovedregel plikt til å rapportere alle egne arbeidstakere til AA-registeret, jf. forskriften § 5. Det skal gis opplysninger om arbeidsforholdets begynnelse og opphør. I forskriften § 5 sjette ledd er det fastsatt unntak fra meldeplikt for utenlandske arbeidstakere ansatt av arbeidsgiver på plass for bygge- og monteringsvirksomhet i riket. Bestemmelsen er ikke endret etter at rapporteringsplikten i ligningsloven § 6–10 ble utvidet i 2004.

Forholdet mellom rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6–10 og meldeplikten til AA-registeret ble ikke vurdert nærmere da § 6–10 ble endret i desember 2004 slik at alle ansettelsesforhold skulle omfattes av rapporteringsplikten, jf. Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) side 27. Hensikten med lovendringen var å bedre myndighetenes oversikt over utenlandske arbeidstakere som kommer til Norge. Departementet legger til grunn at rapporteringsplikt om en arbeidstakers ansettelse og opphør av ansettelsesforhold rent systematisk passer bedre i AA-registeret enn sammen med den oppdragsbaserte rapporteringsplikten som følger av ligningsloven § 6–10. Flere av høringsinstansene gir også uttrykk for at rapportering av ansettelsesforhold primært bør skje til AA-registeret.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette at arbeidstakere som ikke deltar på oppdrag arbeidsgiveren har påtatt seg for næringsdrivende eller offentlige organ ikke skal rapporteres etter ligningsloven § 6–10. I og med at lovendringen 10. desember 2004 ikke er trådt i kraft, innebærer forslaget her en videreføring av rapporteringsreglene som gjelder i dag.

7.8 Unntak fra rapporteringsplikt om arbeidstakere hos hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden

Det følger av ligningsloven § 6–10 nr. 2 at både oppdragsgiver og den enkelte oppdragstaker har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere tilknyttet oppdrag som skal rapporteres. Oppdragstakers rapporteringsplikt etter denne bestemmelsen omfatter både arbeidstakere som bidrar til å utføre oppdraget og arbeidstakere som brukes til å sette ut deler av oppdraget til eventuelle underoppdragstakere. Departementet legger til grunn at hovedoppdragsgivers plikt til å rapportere egne ansatte ikke faller inn under hovedformålet med rapporte-

ringsreglen, som er å gi skattemyndighetene oversikt over utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere i Norge. Det foreslås derfor å oppheve denne delen av rapporteringsplikten. Forslaget innebærer ingen endringer i den enkelte oppdragstaker og underoppdragstakers plikt til å gi opplysninger om egne ansatte.

Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6–10 nr. 1 annet punktum.

7.9 Unntak fra rapporteringsplikt for små oppdrag

Departementet foreslo i høringsnotatet et generelt unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag under 5 000 kroner. I rapporten 23. mai 2006 fra arbeidsgruppen nedsatt av Finansdepartementet var alle oppdrag under 10 000 kroner foreslått unntatt fra rapporteringsplikt.

Flere høringsinstanser, deriblant *Advokatforeningen*, *Næringslivets Hovedorganisasjon* og *Skattebetalerforeningen*, mener at grensen bør gå ved 10 000 kroner eller enda høyere. Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler at en avgrensning mot de helt små oppdragene er nødvendig for både næringslivet og skatteetatens mulighet til å etterleve regelverket. Skattebetalerforeningen uttaler at grensen:

«bør økes markert fra de kr 5 000 som er foreslått. Det potensielt unndratte beløp vil i disse tilfellene være så vidt begrenset at det etter vårt syn ikke kan forsvare tredjemanns etterlevelseskostnader.»

Skattedirektoratet foreslår at grensen settes til 10 000 kroner. *Nærings- og handelsdepartementet* ber om at beløpsgrensen vurderes på nytt, med henblikk på å øke den til 10 000 kroner.

NTL-Skatt støtter departementets forslag om å innføre en minstegrense for rapporteringsplikt på 5 000 kroner.

Forslaget om å unnta små oppdrag fra rapporteringsplikt er begrunnet i hensynet til de som plikter å gi opplysninger. Departementet legger til grunn at det for denne typen oppdrag vil være uforholdsmessig ressurskrevende å oppfylle rapporteringsplikten sammenlignet med nytten de rapporterte opplysningene innebærer for skatteetaten. Departementet går, blant annet på bakgrunn av høringsinstansenes merknader, inn for at grensen for rapporteringsplikt settes ved 10 000 kroner. Departementet foreslår at unntaket fastsettes i forskrift til ligningsloven § 6–10, jf. ligningsloven § 6–16 bokstav a.

7.10 Endringer i hvilke opplysninger som skal gis

Departementet gikk i høringsnotatet inn for en viss utvidelse av hvilke opplysninger som skal gis etter ligningsloven § 6–10. Det foreslås blant annet lovfestet at oppdragsgiveren skal oppgi enkelte opplysninger om seg selv. Når det gjelder opplysninger om oppdragstakere, foreslås det en presisering av hvilke adresseopplysninger som skal gis, samt at opplysninger om kontraktstype skal oppgis. Videre foreslås det at norsk organisasjonsnummer og utenlandsk registreringsnummer skal oppgis. For arbeidstakere foreslås det en presisering av hvilke adresseopplysninger og opplysninger om fødselsnummer og D-nummer m.m. som skal gis, samt at det skal opplyses hvem som er hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden.

Høringsnotatets forslag om endringer i reglene om hvilke opplysninger som skal gis er begrunnet i hensynet til effektiv skattekontroll. Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger mot de foreslåtte endringene. Departementet viderefører forslaget fra høringsnotatet.

På bakgrunn av høringsuttalelsen fra Skattedirektoratet anser departementet at det bør inngis enkelte ytterligere opplysninger. Ved rapportering av oppdragstakere bør det opplyses hvem som er hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden. Om oppdragstakere som driver virksomhet i form av enkeltpersonforetak, bør det gis opplysninger om fødselsnummer eller D-nummer, eventuelt fødselsdata og utenlandsk registreringsnummer, samt nasjonalitet, kjønn og sivilstand. Departementet anser videre at det ved rapportering av arbeidstakere også bør gis opplysninger om kjønn og kontraktsnummeret på kontrakten arbeidstakeren deltar på. Opplysningene vil bidra til å lette skatteetatens arbeid med utenlandske skattytere som oppholder seg midlertidig i Norge.

Reglene om hvilke opplysninger oppgavene som skal leveres i medhold av ligningsloven § 6–10 skal inneholde, fremgår i dag i selve lovteksten. I medhold av ligningsloven § 6–16 bokstav b kan departementet fastsette skjema som skal nyttes når det skal gis oppgaver etter ligningsloven kapittel 6 og gi forskrifter om hva oppgavene skal inneholde. Denne kompetansen er blant annet benyttet til å fastsette nærmere regler om innholdet i lønnsoppgaven etter ligningsloven § 6–2, jf. forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave. Departementet foreslår tilsvarende at reglene om hvilke opplysninger som skal gis i medhold av ligningsloven § 6–10, fastsettes i forskrift.

7.11 Lovtekniske endringer

I høringsnotatet gikk departementet inn for enkelte lovtekniske endringer for at sentrale regler om rapporteringsplikten rekkevidde skulle fremgå direkte av lovteksten.

Gjeldende rapporteringsregler følger i utgangspunktet av ligningsloven § 6–10. Sentrale regler om rapporteringsplikten omfang fremgår imidlertid av nevnte forskrift 30. desember 1983 nr. 1980. Departementet la i høringsnotatet til grunn at regelverket vil bli mer tilgjengelig dersom den reelle rekkevidden av rapporteringsplikten fremgår av lovteksten. Det ble derfor foreslått i høringsnotatet at de sentrale unntakene fra rapporteringsplikt som i dag står i forskriften §§ 1 og 2, tas inn i loven.

Etter forskriften § 1 nr. 2 kan det besluttes at unntakene fra rapporteringsplikt ikke skal komme til anvendelse for en definert gruppe oppdrag, oppdragstakere og arbeidstakere. Adgangen til å beslutte utvidet rapporteringsplikt har blitt benyttet i forbindelse med større bygge- og anleggsprosjekter. I medhold av forskriften § 4 kan det inngås avtale mellom oppdragsgivere i flere ledd og mellom oppdragsgivere og oppdragstakere om at opplysninger etter ligningsloven § 6–10 bare skal gis av én av dem. Avtalen fritar ikke for tvangsmulkt, gebyr eller ansvar for oppdragstakerens skatter og avgifter dersom opplysninger ikke blir gitt. Finansdepartementet går derfor inn for at også disse bestemmelsene overføres til loven, slik at forskriften 30. desember 1983 nr. 1980 kan oppheves.

Høringsinstansene er gjennomgående positive til de lovtekniske endringene som foreslås i høringsnotatet. Ingen instanser ønsker å bevare dagens struktur hvor viktige regler om rapporteringsplikten omfang fremgår av forskrift.

Departementet viderefører forslaget fra høringsnotatet om at adgangen til å fatte beslutning om utvidet rapporteringsplikt skal fremgå av lovteksten. Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 6–10 fjerde ledd.

Når det gjelder reglene om at det kan inngås avtale om at opplysninger bare gis av én av de som har rapporteringsplikt, foreslår departementet at disse fastsettes i forskriften som inneholder den nærmere reguleringen av hvilke opplysninger som skal gis, jf. punkt 7.10.

Enkelte høringsinstanser har foreslått noen mindre lovtekniske justeringer i den foreslåtte lovteksten. Disse innspillene er gjennomgående forsøkt tatt til følge i forslaget til lovtekst.

Som følge av omorganiseringen av skatteetaten foreslås det at opplysningene skal gis skattekonto-

ret. Det vil i utgangspunktet si et hvilket som helst skattekontor. Departementet antar at det på grunn av de korte fristene for rapportering kan være behov for å bestemme i forskrift at oppgavene skal gis et bestemt skattekontor.

Departementet foreslår at bestemmelsene i nåværende § 6–10 fjerde og femte ledd i ligningsloven, som gjelder henholdsvis rapportering av opplysninger tilknyttet arbeid på bygg og anlegg etter påkrav fra skatteetaten og rapportering av arbeidstakere bosatt i utlandet som er i tjeneste på norsk registrert fartøy, flyttes til ny § 6–10 A og ny § 6–10 B.

7.12 Overtredelse av rapporteringsplikten – ansvar for oppdragsgivers skatter og avgifter

7.12.1 Gjeldende rett

Dersom rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6–10 nr. 1 til 3 ikke overholdes, kan det for det første anvendes tvangsmulkt og gebyr, jf. ligningsloven § 10–6 og § 10–8. For det andre kan oppdragsgiver holdes ansvarlig for oppdragstakerens forfalte, men ikke innbetalte, skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk når den manglende innbetalingen må antas å skyldes at opplysningene etter ligningsloven § 6–10 ikke er gitt i rett tid, jf. ligningsloven § 10–7.

7.12.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås at oppdragsgivers ansvar for oppdragstakerens forpliktelser etter ligningsloven § 10–7 bare skal kunne ilegges dersom oppdragsgiveren, ved ikke å inngi opplysninger etter ligningsloven § 6–10, forsettlig eller grovt uaktsomt medvirker til skatteunndragelser.

7.12.3 Høringsinstansenes merknader

Enkelte høringsinstanser, deriblant *NTL-Skatt*, *Næringslivets Hovedorganisasjon* og *Skogbrukets Landsforening*, er positive til endringen i ligningsloven § 10–7. Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler at den er

«positiv til at skyldkravet skjerpes, det vil si at det skal mer til før dette såkalte solidaransvaret for andres manglende skatter og avgifter, kan gjøres gjeldende. Dette kan være et meget tyngende ansvar som i praksis kan føre til konkurs for mindre næringsdrivende.»

Skattebetalerforeningen anser at det ikke er rimelig å gjøre oppdragsgiver ansvarlig for oppdragstakers manglende innbetalte skatt og arbeidsgiveravgift. Etter denne høringsinstansens syn bør brudd på rapporteringsplikten resultere i et passende gebyr.

Skattedirektoratet viser til at ansvarsbestemmelsen i ligningsloven § 10–7 er en svært tøff bestemmelse som kan ramme oppdragsgiver hardt. Denne høringsinstansen er derfor i utgangspunktet enig i prinsippet om at ansvar forbeholdes de grovere overtredelsene, og at ansvar bare gjøres gjeldende når det avdekkes subjektivt klanderverdige forhold hos oppdragsgiver. Skattedirektoratet har imidlertid vanskelig for å se at den foreslåtte bestemmelsen blir enklere å praktisere, blant annet fordi kravet om skyld ikke er knyttet til etterlevelse av selve rapporteringsplikten.

Landsorganisasjonen i Norge er enig i at det er behov for endringer i dagens ansvarsregel, men slutter seg ikke til departementets forslag. Denne høringsinstansen mener at solidaransvar i utgangspunktet må kunne gjøres gjeldende på rent objektive vilkår, nærmere bestemt når opplysningsplikten er misligholdt og oppdragstakers skatter og avgifter har forfalt til betaling. I stedet for vilkår for når oppdragsgiver kommer i ansvar, bør det i følge Landsorganisasjonen i Norge innføres vilkår for når oppdragsgiver ikke kommer i ansvar, eksempelvis ved at oppdragsgiver har informert om opplysningsplikten, stilt kontraktskrav om at opplysningsplikten skal etterleves, om at likelydende bestemmelser skal tas inn i underkontrakter og at det er dokumentert for oppdragsgiver at opplysningsplikten er oppfylt.

7.12.4 Departementets vurderinger og forslag

Vilkåret for ansvarliggjøring av oppdragsgiveren er etter dagens regler at oppdragstakerens manglende innbetaling av skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk skyldes at rapporteringsplikten ikke er oppfylt. Bestemmelsen har blitt lite brukt i praksis, selv om det etter loven er tilstrekkelig at det «må antas» at det er en sammenheng mellom oppdragsgivers manglende rapportering og oppdragstakers manglende innbetaling. Blant annet på bakgrunn av dette er det etter departementets vurdering behov for endringer i reglene om oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk.

Departementet legger til grunn at det å ansvarliggjøre oppdragsgiver for oppdragstakers forpliktelser kan være et godt virkemiddel for å unngå

skatteunndragelser og sikre enn effektiv innkreving av skatten. Nyten av denne typen regler synes å være særlig stor i bransjer der det erfaringsmessig forekommer store skatte- og avgiftsunndragelser. Som flere høringsinstanser er inne på, vil et ansvar for oppdragstakers skatte- og avgiftsforpliktelser på den annen side fremstå som en streng reaksjon i mange tilfeller. Det bør derfor være en sammenheng mellom den forpliktelsen oppdragsgiver har unnlatt å oppfylle og reaksjonen som ilegges. Til sammenligning kan manglende innlevering av andre typer kontrolloppgaver etter ligningsloven kapittel 6, som hovedregel bare føre til at det ilegges gebyr etter ligningsloven § 10–8.

Ansvaret etter ligningsloven § 10–7 er begrenset til den skatten, arbeidsgiveravgiften og forskuddstrekket som er knyttet til oppdraget eller oppdragene som oppdragsgiveren ikke har gitt opplysninger om. I mange tilfeller, særlig i bransjer med mange små tjenestekontrakter, kan det være vanskelig å fastsette hvor store skatte- og avgiftsunndragelser som kan knyttes til det eller de konkrete oppdragene som ikke er rapportert inn til skattemyndighetene. Regler om solidaransvar for oppdragstakers skatte- og avgiftsforpliktelser egner seg derfor etter departementets vurdering i utgangspunktet best i bransjer med gjennomgående nokså store oppdrag.

Departementet vurderer for tiden om det skal innføres generelle regler om at oppdragsgiver, på nærmere vilkår, skal kunne gjøres ansvarlig for oppdragstakers skatte- og avgiftsforpliktelser i bygge- og anleggsbransjen. Ved denne vurderingen er utgangspunktet at et eventuelt solidaransvar skal kunne gjøres gjeldende i alle oppdrag i bygge- og anleggsbransjen, ikke bare de oppdragene som skal rapporteres til skattekontoret etter ligningsloven § 6–10. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig å vurdere spørsmålet om det skal innføres et generelt og mer objektivt ansvar for oppdragstakers skatte- og avgiftsforpliktelser i denne sammenhengen enn å innføre en regel om objektivt ansvar som bare kommer til anvendelse i de tilfellene hvor det ikke er gitt opplysninger om et oppdrag som skal rapporteres etter ligningsloven § 6–10.

Departementet viderefører på denne bakgrunn utgangspunktet fra høringsnotatet om at ansvaret for oppdragstakerens forpliktelser bare skal kunne gjøres gjeldende dersom oppdragsgiver i betydelig grad kan klandres for å ha misligholdt rapporteringsplikten.

På bakgrunn av Skattedirektoratets høringsuttalelse foreslås det at kravet til forsett eller grov uaktsomhet knyttes opp mot misligholdet av rap-

porteringsplikten. Departementet går dermed inn for at oppdragsgiver skal kunne gjøres ansvarlig for oppdragstakers unndratte skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk hvis oppdragsgiver forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å gi opplysninger etter ligningsloven § 6–10. Forslaget innebærer at dersom oppdragsgiver med vilje misligholder rapporteringsplikten eller sterkt kan bebreides for dette, kan ansvar gjøres gjeldende. Ansvar kan på den annen side ikke pålegges dersom den rapporteringspliktige ikke kan lastes for opplysningssvikten, eller dersom overtredelsen skyldes vanlig uaktsomhet.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 10–7 første punktum.

7.13 Oppheving av merverdiavgiftsloven § 49 a

7.13.1 Gjeldende rett

Merverdiavgiftsloven § 49 a har en rapporteringsregel som har flere likhetstrekk med ligningsloven § 6–10. Det fremgår av bestemmelsen at næringsdrivende og offentlige organer som har gitt en utenlandsk næringsdrivende et oppdrag på plass for bygge- og monteringsarbeid, skal gi skattekontoret opplysninger om oppdraget og enhver oppdragstaker som i tilknytning til hovedoppdraget utfører oppdrag. Det skal gis opplysninger om oppdragstakerens navn, adresse, registreringsnummer i avgiftsmanntallet, tidspunkt da oppdragene forutsettes påbegynt og avsluttet, stedet der oppdraget skal utføres, samt kontraktsbeløp i kontrakter oppdragsgiveren har inngått. Opplysningene skal gis snarest etter at kontrakt er inngått og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt, jf. merverdiavgiftsloven § 49 a annet ledd.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 49 a tredje ledd at dersom tilsvarende opplysninger er gitt i medhold av ligningsloven § 6–10, anses oppgaveplikten etter § 49 a for oppfylt hvis det samtidig gis opplysninger om oppdragstakerens registreringsnummer i merverdiavgiftsmanntallet.

7.13.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås å oppheve rapporteringsregelen i merverdiavgiftsloven § 49 a.

7.13.3 Høringsinstansenes merknader

NTL-Skatt og *Oppgaveregisteret* er positive til forslaget om å oppheve rapporteringsregelen i mer-

verdiavgiftsloven § 49 a. NTL-Skatt uttaler at det er unødvendig å opprettholde rapporteringsplikten etter merverdiavgiftsloven § 49 a når ligningslovens regel fullt ut dekker behovet for opplysninger. Oppgaveregisteret uttaler at forslaget om å avskaffe meldeplikten etter merverdiavgiftsloven § 49 a vil være et godt forenklingstiltak.

Skattedirektoratet er negativ til forslaget om å oppheve merverdiavgiftsloven § 49 a. Som begrunnelse viser direktoratet til arbeidsgruppens rapport 23. mai 2006 der det for det første anføres at bestemmelsen har en pedagogisk funksjon ved at den vil bidra til at opplysningsplikten blir mer kjent blant de opplysningspliktige. For det andre anføres det at det vil være enklere for avgiftsmyndighetene å følge opp brudd på rapporteringsplikten under sine kontroller dersom plikten også fremgår av merverdiavgiftsloven. Skattedirektoratet foreslår at bestemmelsen utformes som en henvisning til rapporteringsplikten som følger av ligningsloven § 6–10.

7.13.4 Departementets vurderinger og forslag

Opplysningsplikten etter merverdiavgiftsloven § 49 a anses oppfylt dersom opplysningene er gitt til ligningsmyndighetene i medhold av ligningsloven § 6–10. Det vil i praksis være slik at den som i dag har plikt til å gi opplysninger om en oppdragstaker etter merverdiavgiftsloven § 49 a også skal gi opplysninger etter ligningsloven § 6–10. Dette medfører at det i liten grad sendes melding til avgiftsmyndighetene i medhold av merverdiavgiftsloven § 49 a.

Departementet legger til grunn at regelverket samlet sett vil fremstå som enklere og mer oversiktlig dersom rapporteringsregelen i merverdiavgiftsloven oppheves.

Departementet viderefører på denne bakgrunn forslaget fra høringsnotatet om at rapporteringspliktbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 49 a oppheves.

7.14 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte lovendringene innebærer at hovedtrekkene i rapporteringsordningen som følger av ligningsloven § 6–10 videreføres. Forslaget vil derfor i begrenset grad få økonomiske eller administrative konsekvenser.

Forslaget om at det ved oppdrag på kontinental-sokkelen bare skal gis opplysninger om oppdragstakere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i utlandet, vil redusere kostnadene ved å oppfylle rapporteringsplikten.

Forslaget om unntak fra rapporteringsplikt ved oppdrag som utføres på sted utenfor oppdragsgiverens kontroll og forslaget om at det bare skal gis opplysninger om arbeidstakere ansatt hos oppdragstakere som er skattemessig hjemmehørende i utlandet, vil også redusere kostnadene ved å oppfylle rapporteringsplikten. Departementet legger til grunn at kostnadene ved å gi opplysninger i disse tilfellene, kan være høye i mange tilfeller. Det er imidlertid vanskelig å si noe om hvor stor reduksjonen i etterlevelseskostnadene vil bli, blant annet fordi det er uklart i hvilken grad rapporteringsplikten etterleveres i dag.

Forslaget om at arbeidstakere som ikke deltar på oppdrag skal falle utenfor rapporteringsplikten, vil ikke medføre økonomiske og administrative konsekvenser for de som skal gi opplysninger. Tilsvarende kan det antas at opphevelse av merverdiavgiftsloven § 49 a ikke vil medføre økonomiske og administrative konsekvenser av betydning. Dette skyldes at rapporteringsplikten trolig i begrenset grad har vært aktuell fordi rapporteringsplikten etter merverdiavgiftsloven anses oppfylt dersom opplysninger er gitt etter ligningsloven § 6–10.

Departementet antar at forslaget til endringer av hvilke opplysninger som skal gis, samt endringen i reglene om overtredelse av rapporteringsplikten, ikke vil medføre administrative konsekvenser av betydning for de som skal gi opplysninger. Endringen i ansvarsregelen vil kunne innebære økte kostnader for oppdragsgivere som forsettlig eller grovt uaktsomt misligholder opplysningsplikten.

For skatteetaten innebærer forslaget til endring av ligningsloven § 6–10 at man samlet sett skal motta og behandle et mindre antall oppgaver enn det som følger av dagens regler. For oppdrag innenfor bygg- og anleggsbransjen, som tradisjonelt har vært et av kjerneområdene for rapporteringsplikten, innebærer forslaget mindre økonomiske og administrative konsekvenser enn for andre typer oppdrag.

7.15 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

8 Endringer i skatte-, toll-, og avgiftsmyndighetenes taushetspliktbestemmelser

8.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet legger med dette frem forslag om å gi skatte-, toll- og avgiftsmyndighetene en videre adgang enn i dag til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet om straffbare overtredelser av regelverk utenfor eget forvaltningsområde. I det følgende brukes uttrykket «skatte- og avgiftsmyndighetene» som betegnelse på skatte-, toll- og avgiftsmyndighetene. Forslaget innebærer endringer i tolloven § 8 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 7, ligningsloven § 3–13 nr. 2 og ny tollov § 12–1 annet ledd.

Merverdiavgiftsloven er for tiden under teknisk revisjon. Utkast til ny teknisk revidert merverdiavgiftslov ble sendt på høring 30. mars 2007 med høringsfrist 15. august 2007. Det er usikkert når revidert merverdiavgiftslov vil tre i kraft. Eventuelle endringer i forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov som følge av forslaget her, vil måtte gjøres på et senere tidspunkt.

Departementet foreslår også en ny bestemmelse om taushetsplikt i lov om særavgifter og lov om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter. Forslaget innebærer at tolloven § 8 om taushetsplikt gis tilsvarende anvendelse for tollmyndighetenes arbeid knyttet til særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

Endelig foreslår departementet en kodifisering av gjeldende rett, slik at det fremgår av ligningsloven § 3–13 at arvinger etter en avdød skattyter, samt lensmenn, namsfogd, politi og tingrett i skiftesaker, kan få innsyn i avdødes ligningsopplysninger.

8.2 Høring

Finansdepartementet sendte 30. august 2007 samlet på høring tre separate forslag som alle innebærer endringer i skatte- og avgiftsmyndighetenes taushetspliktbestemmelser.

I høringsnotatet foreslo departementet for det første å gi skatte- og avgiftsmyndighetene en videre adgang enn i dag til å gi opplysninger til

politi og påtalemyndighet om straffbare overtredelser av regelverk utenfor eget forvaltningsområde. Etter gjeldende regler kan slike opplysninger bare gis til politi og påtalemyndighet hvis det foreligger skjellig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. I høringsnotatet ble det foreslått at mistankevilkåret senkes til «rimelig grunn til mistanke». Videre ble det foreslått at skatte- og avgiftsmyndighetene skal gis adgang til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til Økokrim uten nærmere bestemte vilkår, når anmodningen har sitt utspring i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven.

For det andre foreslo departementet en ny bestemmelse om taushetsplikt i lov om særavgifter. Forslaget innebærer at tolloven § 8 om taushetsplikt skal gjelde tilsvarende innenfor særavgiftslovens virkeområde.

Endelig foreslo departementet en kodifisering av gjeldende rett, slik at det fremgår av ligningsloven § 3–13 at arvinger etter en avdød skattyter, samt lensmenn og skifterett i skiftesaker, kan få innsyn i avdødes ligningsopplysninger.

Høringsnotatet ble sendt til totalt 52 høringsinstanser. Høringsfristen ble satt til 30. november 2007. Totalt 35 høringsinstanser har avgitt høringsvar. Av disse har Arbeids- og inkluderingsdepartementet, Barne- og likestillingsdepartementet, Den norske revisorforening, Fiskeri- og kystdepartementet, Kredittilsynet, Kunnskapsdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Ligningsutvalget, Miljøverndepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Regjeringsadvokaten, Statistisk Sentralbyrå og Utenriksdepartementet ikke hatt merknader til høringsforslagene. Landsorganisasjonen i Norge har uttalt at de ikke avgir høringsuttalelse i saken.

Følgende instanser har avgitt realitetsuttalelse i tilknytning til ett eller flere av høringsforslagene:

- Advokatforeningen
- Datatilsynet
- Domstoladministrasjonen
- Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK)

- Fornyings- og administrasjonsdepartementet
- Forsvarsdepartementet
- Helse- og omsorgsdepartementet
- Justis- og politidepartementet
- Kommunesektorens interesse- og arbeidsgiverorganisasjon (KS)
- Norsk Øko-Forum (NØF)
- NTL-Skatt
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Oslo statsadvokatembeter
- Politidirektoratet
- Politiets sikkerhetstjeneste (PST)
- Riksadvokaten
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker
- Skattedirektoratet
- Skatterevisorenes Forening
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Økokrim

De fleste av høringsinstansene som har avgitt realitetsuttalelse er positive til forslagene. *Norsk Øko-Forum (NØF)* uttaler bl.a. følgende om forslaget om å gi skatte- og avgiftsmyndighetene en videre adgang enn i dag til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet om straffbare overtredelser av regelverk utenfor eget forvaltningsområde.

«Vi støtter departementets forslag om en oppmyking av vilkårene i skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet om straffbare lovovertrедelser utenfor eget forvaltningsområde. Det er et klart behov for å lempe på dagens vilkår for oversendelse av taushetsbelagte opplysninger til politi og påtalemyndighet, både når politi eller påtalemyndighet har fått indikasjoner på eventuelle straffbare forhold og når skatte- og avgiftsmyndighetene selv kommer over opplysninger om mulige straffbare forhold utenfor skatteetatens forvaltningsområde. For å motvirke økonomisk kriminalitet er det viktig at politiet allerede på et tidlig tidspunkt får tilstrekkelige opplysninger til å vurdere om det er grunnlag for nærmere etterforskning.»

Kommunesektorens interesse- og arbeidsgiverorganisasjon (KS) uttaler seg også positivt om dette forslaget:

«KS stiller seg positive til de foreslåtte endringene som vil forenkle etterforskning av økonomisk kriminalitet og av transaksjoner man mistenker er knyttet til annen ulovlig kriminalitet.

Videre mener vi det er hensiktsmessig med en lemping og harmonisering av mistenkelig-

hetskravene i de aktuelle spesiallovene. KS støtter derfor departementets vurdering om at hensynet til de skatte-, toll- og avgiftspliktige taler for at det fortsatt må foreligge en form for begrunnet interesse for at opplysninger skal kunne gis.»

Tre høringsinstanser uttaler imidlertid at de går i mot forslaget om å utvide adgangen for skatte- og avgiftsmyndighetene til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet om straffbare overtredelser av regelverk utenfor eget forvaltningsområde. Av disse går *Datatilsynet* og *Advokatforeningen* i mot hele forslaget. *Næringslivets Hovedorganisasjon* går i mot at mistankevilkåret endres til «rimelig grunn», mens de uttaler følgende om adgangen til å utlevere opplysninger til Økokrim:

«NHO har forståelse for at hvitvaskingsregelverket forutsetter tilgang til opplysninger fra forvaltningsmyndighetene som ledd i å få bekreftet eller avkreftet en melding om en mistenkelig transaksjon. Vi går derfor ikke imot forslaget (..)».

Vedrørende forslaget om å innføre en ny bestemmelse om taushetsplikt i lov om særavgifter uttaler *Politidirektoratet*:

«Politidirektoratet støtter forslaget om å innføre en bestemmelse i særavgiftsloven om at taushetspliktbestemmelsen i tolloven § 8 gjelder tilsvarende for avgiftsbehandling etter særavgiftsloven med forskrifter. Dette vil gi et mer oversiktlig og helhetlig regelverk som vil være enklere å praktisere for tollmyndighetens ansatte.»

Om departementets forslag til kodifisering av innsynsadgangen i avdødes ligningsopplysninger uttaler *NTL-Skatt* blant annet:

«Vi ser det som en klar fordel at dagens praksis nå kodifiseres i form av en egen bestemmelse i ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav k), da dette må anses enklere å forholde seg til enn den innskrenkende fortolkning av begrepet «uvedkommende» i ligningsloven § 3–13 nr. 1 som dagens praksis legger opp til.»

Merknadene fra høringsinstansene er omtalt mer utførlig under punkt 8.3.4, 8.4.3 og 8.5.3 i tilknytning til behandlingen av de enkelte forslagene.

8.3 Endringer i adgangen til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet om straffbare lovover-tredelser utenfor eget ansvarsområde

8.3.1 Innledning

Adgangen for skatte- og avgiftsmyndighetene til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet er forskjellig avhengig av om man er innenfor eller utenfor eget forvaltningsområde. Utenfor skatte- og avgiftsmyndighetenes ansvarsområde er det bl.a. vilkår om «skjellig grunn til mistanke» for at opplysninger skal kunne gis.

Dagens rettstilstand kan føre til situasjoner der opplysninger ikke kan gis til politi og påtalemyndighet fordi skatte- og avgiftsmyndighetene ikke har tilstrekkelig informasjon til å danne seg en kvalifisert mistanke om at det er begått en straffbar handling. Departementet foreslår her at det lempes på vilkåret for å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet utenfor eget ansvarsområde, slik at skatte- og avgiftsmyndighetene får adgang til å gi opplysninger når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Når Økokrim ber om opplysninger, og deres forespørsel er grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon, foreslås det at adgangen til å utlevere opplysninger gjøres ubetinget.

Saken handler om informasjonsformidling mellom skatte- og avgiftsmyndighetene og politi og påtalemyndighet. Formidlingen vil også kunne omfatte opplysninger som den mistenkte selv tidligere har levert etaten. Departementet legger til grunn at dette ikke kommer i konflikt med gjeldende regler om mistenktes vern mot selvinkriminering. At en mistenkt persons egen opplysningsplikt i en sak kan bortfalle som ledd i dette vernet, hindrer ikke at de opplysninger som en etat faktisk har mottatt fra personen, kan inngå i en ellers ønskelig informasjonsutveksling med politi og påtalemyndighet.

8.3.2 Bakgrunn

I brev 19. november 2004 til Finansdepartementet viste Økokrim til at det i forarbeidene til lov 20. juni 2003 nr. 41 (hvitvaskingsloven) er lagt til grunn at Økokrims hvitvaskingsenhet bør gis adgang til å innhente opplysninger fra kontrolletatene til bruk ved vurderingen av hvitvaskingsmeldinger. På denne bakgrunn ba Økokrim i brevet om at reglene om taushetsplikt i lignings- og avgiftslovgivningen blir endret, slik at hvitvaskingsenheten i

Økokrim gis adgang til å innhente opplysninger fra skatteetaten til bruk ved vurderingen av om meldinger om mistenkelige transaksjoner skal etterforskes. I svar til Økokrim 3. mai 2005 uttalte Finansdepartementet blant annet at dagens rettstilstand kan føre til situasjoner hvor politi og påtalemyndighet på forespørsel ikke vil få utlevert ligningsopplysninger, fordi ligningsmyndighetene er av den oppfatning at vilkåret om skjellig grunn til mistanke ikke er oppfylt. Departementet uttalte i brevet at man ville ha spørsmålet til vurdering med sikte på en mulig lovendring.

Av Ot.prp. nr. 58 (2006-2007) Om lov om toll og vareførsel (tolloven) fremgår at Politiets sikkerhetstjeneste (PST) i høringen av ny tollov har gitt uttrykk for at forslaget, hvor gjeldende tollov § 8 nr. 2 bokstav f foreslås videreført, inneholder et for strengt krav til mistanke for at opplysninger skal kunne utleveres til politi og påtalemyndighet. PST viser i sin uttalelse blant annet til at de for å kunne ivareta oppgaven med å identifisere og forebygge terrortrusler, er avhengig av å motta informasjon fra andre. Det anføres at PST vil kunne ha stor nytte av opplysninger tollmyndighetene får tilgang til i sitt virke, og at det ved så alvorlig kriminalitet synes lite formålstjenelig at det ikke skal være adgang til utveksling av opplysninger med mindre det foreligger skjellig grunn til mistanke.

Dagens strenge vilkår for å gi opplysninger til politi og påtalemyndig utenfor skatte- og avgiftsområdet stenger for en effektiv bekjempelse av økonomisk motivert kriminalitet. Etter departementets oppfatning er det et behov for en oppmyking av vilkårene for å gi slike opplysninger.

8.3.3 Gjeldende rett

8.3.3.1 Ligningsloven

Ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f første punktum fastsetter at ligningsmyndighetene kan gi politi eller påtalemyndighet opplysninger til bruk «i straffesak» (straffesaksvilkåret) innenfor eget ansvarsområde. Straffesaksvilkåret tolkes i denne sammenheng vidt. Det er lagt til grunn at det er tilstrekkelig at forholdet kan utvikle seg til å bli en straffesak i fremtiden.

Straffesaker om skatte- og avgiftsunndragelse mv. etter ligningsloven, folketrygdloven og merverdiavgiftsloven ligger innenfor ligningsmyndighetenes forvaltningsområde. I tillegg er det lagt til grunn at opplysninger kan gis etter denne bestemmelsen for så vidt gjelder den praktiske bruken av regnskaps- og revisjonslovgivningen, se Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) Endringer i skatteloven m.fl. punkt 4.6.3.2, side 33.

Dersom ligningsmyndighetene oppdager/mistenker at en skattyter har begått straffbare overtredelser av regelverk utenfor skatteetatens forvaltningsområde, kan opplysninger bare utleveres til politi eller påtalemyndighet hvis det foreligger «skjellig grunn til mistanke» om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder (mistankevilkåret), jf. ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f annet punktum.

I Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) Om lov om endringer i skatteloven m.m. punkt 3 ble Stortinget orientert om en omlegging av praktiseringen av ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f annet punktum. Frem til 2002 ble bestemmelsen praktisert slik at opplysninger om mulige straffbare forhold utenfor skattemyndighetenes forvaltningsområde kun ble gitt etter en konkret forespørsel fra politi og påtalemyndighet. Av proposisjonen fremgår det at praksisen er endret, slik at det ikke lenger skal være et krav om forutgående forespørsel fra politi og påtalemyndighet for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne gi opplysninger til politi og påtalemyndighet. For særlig alvorlige tilfeller er det gitt instruks om plikt til å varsle politi eller påtalemyndighet.

Når ligningsmyndighetene på eget initiativ gir opplysninger til politi og påtalemyndighet om overtredelser utenfor eget ansvarsområde er det ligningsmyndighetene selv som må ta stilling til om mistankevilkåret er oppfylt. Ligningsmyndighetene må tolke og anvende begrepet «skjellig grunn til mistanke» på samme måte som etter straffeprosessloven, hvor begrepet benyttes blant annet i § 171 om pågripelse og § 192 om ransaking. For at vilkåret skal anses oppfylt kreves det sannsynlighetsovervekt, men ikke kvalifisert sannsynlighetsovervekt.

I saker hvor politi og påtalemyndighet anmoder om opplysninger, og de har vurdert det slik at det foreligger skjellig grunn til mistanke om en overtredelse som kan medføre fengsel i mer enn seks måneder, vil skatte- og avgiftsmyndighetene som hovedregel kunne legge deres fremstilling av saken til grunn, både når det gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen. I motsatt tilfelle – hvor politi eller påtalemyndighet ikke har grunnlag for å formidle en kvalifisert mistanke på et tidlig stadium av en mulig (fremtidig) straffesak – kan skatte- og avgiftsmyndighetene eventuelt danne seg en slik mistanke på egen hånd ved å sammenholde opplysninger fra politiet med egne opplysninger. Finner ikke skatte- og avgiftsmyndighetene at vilkårene er oppfylt, må en opplysningsanmodning fra politiet eller påtalemyndigheten avslås.

8.3.3.2 Tolloven

Tolloven § 8 nr. 2 bokstav f fastsetter at tollmyndighetene kan gi politi, påtalemyndighet eller skattemyndighet opplysninger i forbindelse med samarbeid med sikte på å «bekjempe, hindre og undersøke overtredelser av tollovgivningen». Dersom opplysningene gjelder straffbare handlinger utenfor tollmyndighetenes forvaltningsområde kan opplysningene bare utleveres hvis det foreligger «skjellig grunn til mistanke» om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder.

Bestemmelsen i § 8 nr. 2 bokstav f ble tilføyd ved endringslov 3. juni 1994 nr. 14, og er utformet etter mønster av ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f, jf. Ot.prp. nr. 108 (1992-1993) Om lov om endring i lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) side 24. Uttrykket «tollovgivningen» sikter til tolloven og forskrifter gitt med hjemmel i denne, samt øvrig lov- og forskriftsverk som regulerer inn- og utførsel. Særavgiftslovgivningen og merverdiavgiftslovgivningen faller innenfor bestemmelsens anvendelsesområde, for så vidt gjelder inn- og utførsel, jf. Ot.prp. nr. 108 (1992-1993) side 27.

Når det gjelder adgangen til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet utenfor tollmyndighetenes forvaltningsområde tolkes kravet om skjellig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder (mistankevilkåret) på tilsvarende måte som mistankevilkåret i ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f, jf. det som er sagt om dette ovenfor. Videre bestemmer tolloven § 8 nr. 2 bokstav f annet punktum at det er opplysninger om «straffbare handlinger» som kan gis ut. I ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f annet punktum er tilsvarende avgrensning gjort i form av begrepet «straffesak». Slik «straffesak» og «straffbare handlinger», i henholdsvis ligningsloven og tolloven er tolket og praktisert, er det i dag ingen realitetsforskjell i innholdet i begrepene.

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) er dagens tollov § 8 nr. 2 bokstav f videreført med identisk ordlyd i ny tollov § 12–1 annet ledd bokstav f. Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

8.3.3.3 Merverdiavgiftsloven

Avgiftsmyndighetenes taushetsplikt er regulert i merverdiavgiftsloven §§ 7 og 8. Merverdiavgiftsloven § 7 er en parallell til ligningsloven § 3–13, og tolkes på mange punkter likt. Forvaltningslovens regler om taushetsplikt gjelder utfyllende på merverdiavgiftslovens område, jf. forvaltningsloven § 13 f.

Når det er nødvendig av hensyn til tjenestemannens arbeid, kan tjenestemannen etter merverdiavgiftsloven § 7 overlate opplysninger og dokumenter til politi og påtalemyndighet innenfor eget forvaltningsområde. Merverdiavgiftsloven har ingen egen bestemmelse om adgang til å overlate opplysninger til politi eller påtalemyndighet utenfor eget ansvarsområde. Forvaltningsloven § 13 b første ledd nr. 6 bestemmer at det kan gis opplysninger til politi og påtalemyndighet i slike tilfeller når det finnes ønskelig av allmenne omsyn. Forvaltningslovens bestemmelse kan medføre en videre adgang til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet enn den tilsvarende bestemmelsen i ligningsloven. I praksis har avgiftsmyndighetenes adgang til å overlevere opplysninger til politi og påtalemyndighet i disse situasjonene blitt tolket i samsvar med ligningsmyndighetenes adgang til å gi opplysninger, jf. ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f annet punktum. I Ot.prp. nr. 42 (2002 - 2003) Om lov om endringer i skatteloven m.m. er det fremhevet at adgangen til å underrette politi og påtalemyndighet ved mistanke om straffbare handlinger utenfor skatteetatens forvaltningsområde, ikke bør være snevrere for avgiftsmyndighetene enn for ligningsmyndighetene. Disse to forvaltningsområdene i skattestaten er nært beslektet, og de samme hensyn som taler for en liberalisering av praksis på ligningsområdet gjør seg derfor også gjeldende på avgiftsområdet.

8.3.4 Departementets vurderinger og forslag

8.3.4.1 Anmodning fra Økokrim om opplysninger med bakgrunn i en melding om mistenkelig transaksjon

Nærmere om forslaget

De fleste høringsinstansene uttaler at de er positive til departementets forslag om å innføre en adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til Økokrim uten nærmere bestemte vilkår når deres anmodning er grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven § 7. Av de høringsinstansene som har hatt merknader til forslaget er det bare Advokatforeningen og Datatilsynet som uttrykkelig går i mot forslaget.

Datatilsynet skiller i sin uttalelse ikke mellom forslaget om å innføre en særlig adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til Økokrim uten nærmere bestemte vilkår, og forslaget om generelt å lempe på vilkårene for å gi opplysninger til politi og påta-

lemyndighet utenfor eget ansvarsområde. De uttaler følgende om hele forslaget:

«Datatilsynet er av den oppfatning at skatte- og avgiftsmyndighetenes taushetspliktbestemmelser ikke bør lempes. Tilsynet finner at det bør stilles krav om «skjellig grunn til mistanke» før opplysninger utleveres til politiet utenfor skatte- og avgiftsmyndighetenes ansvarsområde. Eventuelt må rettens kjennelse skaffes til veie.»

Advokatforeningen uttaler følgende:

«Advokatforeningen er ikke enig i at opplysninger til ØKOKRIM skal kunne utleveres uten nærmere bestemte vilkår når anmodningen har sitt utspring i en melding om en mistenkelig transaksjon. Vi har grunn til å tro at en del rådgivere for å være på den sikre siden kan være raske til å sende melding om mistenkelige transaksjoner.»

Fornyings- og administrasjonsdepartementet peker generelt på at det er viktig at personvernkonsekvensene ved svekkelse av taushetsplikten utredes tilstrekkelig. Fornyings- og administrasjonsdepartementet bemerker videre i tilknytning til dette forslaget at det er ønskelig at det belyses hvilken effekt det forventes at lovendringen vil ha, og at det i den sammenheng gjerne kan redegjøres for i hvilken grad opplysninger fra skatte- og avgiftsmyndighetene i dag bidrar til å avklare status for hvitvaskingsmeldinger.

Departementet foreslår at det innføres en hjemmel for skattestaten til å kunne gi taushetsbelagte opplysninger til Økokrim uten nærmere bestemte vilkår, når anmodningen har sitt utspring i en melding om en mistenkelig transaksjon. I vurderingen av om det bør innføres en slik adgang til å utlevere taushetsbelagte opplysninger fra skattestaten til Økokrim har departementet foretatt en avveining mellom behovet for en effektiv kriminalitetsbekjempelse og samfunnsbeskyttelse på den ene siden, og hensynene til den enkeltes rettssikkerhet og personvern på den andre siden. Skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for et godt tillitsforhold til de skatte-, toll- og avgiftspliktige er også vurdert.

Departementet ser at Økokrim i arbeidet med rapporteringer om mistenkelige transaksjoner, slik dette er regulert i lov 20. juni 2003 nr. 41 om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger mv. (hvitvaskingsloven) § 7, har et klart og begrunnet behov for tilgang til andre offentlige myndigheters taushetsbelagte opplysninger. Når det foreligger en melding om en mistenkelig transaksjon er det Økokrims oppgave å undersøke hvor-

vidt meldingen foranlediger behov for videre strafferettslig forfølgning, eller ikke. Skatte- og avgiftsmyndighetene er i besittelse av omfattende opplysninger om skattyternes økonomiske forhold, herunder økonomiske forbindelser mellom skattyterne som vil kunne være til stor nytte for Økokrim på dette området. Gjeldende vilkår for utlevering av taushetsbelagt informasjon til Økokrim i deres arbeid med å avkrefte eller bekrefte hvitvaskingsmeldinger, gjør at henvendelser til skatte- og avgiftsmyndighetene på dette stadiet i dag er lite aktuelt. Økokrim har imidlertid i brev 19. november 2004 til Finansdepartementet, omtalt ovenfor under punkt 8.3.2, uttalt at de har klare erfaringer for at det vil ha stor praktisk betydning om de ved vurderingen av meldinger om mistenkelige transaksjoner kunne innhente visse opplysninger fra skatteetaten. Typisk vil det dreie seg om inntekts- og formuesforhold for personer og selskaper og opplysninger knyttet til innberetning av merverdiavgift.

Etter departementets vurdering vil en melding om en mistenkelig transaksjon i seg selv utgjøre en tilstrekkelig kvalifisert interesse fra politiets side, til at skatte- og avgiftsmyndighetenes taushetsplikt bør vike. Departementet mener behovet for innsyn i taushetsbelagt informasjon i disse sakene må veie tyngre enn generelle personvern hensyn. I denne sammenheng viser vi til at spørsmålet om adgang for offentlige myndigheter til å gi opplysninger til Økokrim i arbeidet med å avkrefte og bekrefte hvitvaskingsmeldinger også er vurdert i Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) Lov om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra staffbare handlinger mv. (hvitvaskingsloven) punkt 11.3.4 side 94 flg. Her er behovet for en mer effektiv bekjempelse av hvitvasking beskrevet utfyllende. For å nå dette målet er det forutsatt at offentlige myndigheter skal kunne gi opplysninger til bruk i arbeidet med å avkrefte eller bekrefte meldinger om mistenkelige transaksjoner. Disse forutsetningene er imidlertid ikke ennå fulgt opp ved lovendringer i forhold til skatte- og avgiftsmyndighetene, og gjeldende taushetspliktbestemmelser i ligningsloven, tolloven og merverdiavgiftsloven kan derfor hindre Økokrim i å få slike relevante opplysninger fra skatte- og avgiftsmyndighetene som det er forutsatt at de skal ha. Tatt i betraktning de forutsetninger som er lagt til grunn i Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) vil det gi liten mening om det fortsatt skal være et krav om skjellig grunn til mistanke for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne gi opplysninger i disse sakene.

Når det gjelder utlevering av opplysninger om skattytere til politi og påtalemyndighet vil person-

vern hensyn bli ivaretatt av de strenge taushetspliktbestemmelser som gjelder for politi og påtalemyndighets virksomhet i straffesaker, jf. straffeprosessloven §§ 61a–61e.

Advokatforeningen har uttrykt bekymring for at en del rådgivere kan være for raske til å sende melding om mistenkelige transaksjoner. Om dette påpeker departementet at et sentralt aspekt ved forslaget er at opplysninger fra skatte- og avgiftsmyndighetene ikke bare kan føre til at Økokrim raskt kan få bekreftet, men også avkreftet, en innrapportert melding om en mistenkelig transaksjon. Utveksling av opplysninger i tilfeller hvor en mistenkelig melding blir avkreftet vil kunne være en fordel for den meldingen gjelder. For politi og påtalemyndighet vil det være av stor betydning at saker hvor det ikke er grunnlag for å gå videre med etterforskning kan avsluttes uten nevneverdig ressursbruk.

Til Fornyings- og administrasjonsdepartementets ønske om at det bør belyses hvilken effekt det forventes at lovendringen vil ha, vil departementet bemerke at en slik måling av effekten av forslaget vil være vanskelig å gjennomføre før en eventuell lovendring.

Bør andre enn Økokrim kunne anmode om opplysninger

Politiets sikkerhetstjeneste (PST) viser i sin høringsuttalelse til at rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven § 7 også gjelder mistanke om handling som anses for en terrorhandling i medhold av strl. § 147 a, og mistanke om terrorfinansiering som rammes av strl. § 147 b. Forebygging og etterforskning av overtredelser av straffeloven §§ 147 a og 147 b er oppgaver som er lagt til Politiets sikkerhetstjeneste i medhold av Politiloven § 17 b nr. 5. På denne bakgrunn uttaler PST:

«Lovforslaget vil ha den konsekvens at mens ØKOKRIM, som ledd i en sak etter straffeloven §§ 147 a og 147 b, basert på en melding om en mistenkelig transaksjon kan hente ut og få taushetsbelagte opplysninger fra skatte- og avgiftsmyndighetene, så er PST henvist til utenfor straffesak å fremme en begjæring om utleveringspålegg for domstolene. Denne forskjellen i lovverket fremstår som ubegrunnet, ikke minst med bakgrunn i at forebygging og etterforskning av straffeloven §§ 147 a og 147 b er i kjerneområdet for PST sin virksomhet.»

Departementet vil peke på at det er Økokrim som etter hvitvaskingsloven § 7 er mottaker og behandlingsansvarlig for alle meldinger om mistenkelige transaksjoner. Dette gjelder også når

mistanken relaterer seg til forhold som rammes av strl. §§ 147 a og 147 b. Det er videre Økokrim som foretar undersøkelser som tjener til å avkrefte eller bekrefte den innrapporterte mistanken. Når Økokrims undersøkelser tilsier at det er rimelig grunn til å undersøke om det foreligger et straffbart forhold, herunder forhold som rammes av strl. §§ 147 a eller 147 b, vil saken bli overført til politidistriktene herunder PST for etterforskning, jf. strprl. § 224. Departementet ser at også Politiets sikkerhetstjeneste vil kunne ha behov for taushetsbelagt informasjon fra offentlig myndighet når saker er på etterretningsstadiet. Departementet finner imidlertid ikke å kunne ta stilling til dette her, da spørsmålet ikke har vært omfattet av høringsforslaget.

Opplysninger mottatt gjennom skatteavtale

Et spørsmål som ikke ble berørt i høringen er hvorvidt opplysninger mottatt fra utenlandsk myndighet gjennom skatteavtale kan utleveres til Økokrim i medhold av den foreslåtte bestemmelsen. Om dette uttaler *Skattedirektoratet* i sin høringsuttalelse:

«Skattedirektoratet antar videre at opplysninger mottatt fra utenlandsk myndighet gjennom skatteavtale ikke kan utleveres til påtalemyndigheten i annet enn skattesak, jf. Ot.prp. nr. 21 (1991-1992) side 27. På denne bakgrunn antar direktoratet at opplysninger innhentet ved skatteavtale ikke vil kunne utleveres til ØKOKRIM med hjemmel i ny bokstav g, eller til politi eller påtalemyndighet i saker utenfor skatteetatens område etter bokstav f annet punktum i ligningsloven § 3–13 nr. 2.»

Departementet viser til at Norge har et omfattende nett av skatteavtaler med fremmede stater som gir norske myndigheter tilgang på opplysninger fra utlandet. Gjennom lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. er skatteavtalene inkorporert i norsk rett, og bestemmelser om taushetsplikt innført i avtalene vil ved konflikt gå foran reglene om taushetsplikt i ligningsloven. Generelt er det fastsatt at opplysningene bare skal brukes i skattesak, og i så fall er det utelukket å gi opplysninger mottatt gjennom skatteavtalen til politi eller påtalemyndighet i annet enn skattesak. Dette vil også gjelde for Økokrim når opplysninger kreves utlevert etter ligningsloven § 3–13 nr. 2 ny bokstav g. Hvordan opplysninger mottatt fra utenlandsk myndighet gjennom skatteavtale kan brukes, vil bero på en konkret tolking av den enkelte skatteavtale.

Lovtekniske innspill

I forslagene til lovtekst i høringsnotatet er det uttrykt at opplysninger skal kunne gis til Økokrim i sak etter lov 20. juni 2003 nr. 41 om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger mv. (hvitvaskingsloven) § 7. Det ble foreslått tilnærmet likelydende bestemmelser i tolloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven og ny tollov.

Hordaland Politidistrikt viser i sin uttalelse til det pågående arbeidet med ny hvitvaskingslov og hvitvaskingsforskrift (NOU 2007:10), og uttaler at regelsettene bør søkes harmonisert.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker peker på at det er en tilsynelatende ubegrunnet ordlydsforskjell i departementets forslag til merverdiavgiftsloven § 7 nytt tredje ledd sammenlignet med tilsvarende forslag i tolloven og ligningsloven:

«Vi bemerker at vi ikke ser helt grunnen til at bestemmelsen er formulert på ulike måter i merverdiavgiftsloven og ligningsloven, jf. at det i merverdiavgiftsloven er presisert at regelen gjelder på forespørsel fra ØKOKRIM, mens det i tolloven og ligningsloven ikke er tatt inn en slik presisering.»

Departementet er av den oppfatning at det er av betydning, både for politi og påtalemyndighet og skatte- og avgiftsmyndighetene, at det utformes en klar og lett håndterbar hjemmel for innhenting/utlevering av opplysninger. Bestemmelsene bør derfor utformes mest mulig ensartet i de enkelte lovene og by på færrest mulig vurderingstema for å unngå tolkingstvil. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det på samme måte som foreslått i merverdiavgiftsloven fremgår direkte av lovtekstene i tolloven, ligningsloven og ny tollov at adgangen til å gi opplysninger bare skal gjelde på anmodning fra Økokrim. Videre er departementet etter en fornyet vurdering kommet til at det vil være unødvendig og lite hensiktsmessig med en henvisning til den formelle tittelen på gjeldende hvitvaskingslov, herunder henvisning til lovens § 7 i de aktuelle lovbestemmelsene. Etter departementets syn vil det være tilstrekkelig at det i de ulike bestemmelsene vises til at Økokrims anmodning må være begrunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven. Dette vil også avhjelpe behovet for opprettinger i lovteksten ved eventuelle endringer i hvitvaskingsloven.

Det vises til forslag til lovendringer i tolloven § 8 nr. 2 bokstav g, merverdiavgiftsloven tredje ledd, ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav g og tollov § 12–1 annet ledd bokstav g.

8.3.4.2 Endring av mistankevilkåret fra skjellig grunn til mistanke til rimelig grunn til mistanke

Det er i dag strenge vilkår for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne utlevere taushetsbelagt informasjon til politi og påtalemyndighet.

De fleste høringsinstansene er positive til departementets forslag om å lempe på den generelle adgangen til å utlevere opplysninger til politi og påtalemyndighet. *Advokatforeningen, Datatilsynet og Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* uttaler imidlertid at de går i mot forslaget.

Om Datatilsynets generelle innsigelse mot å lempe på adgangen til å utlevere opplysninger til politi og påtalemyndighet om lovovertrедelser utenfor skatte- og avgiftsmyndighetenes ansvarsområde se punkt 8.3.4.1.

Advokatforeningen har isolert sett forståelse for at det foreligger et behov for å lempe på kravene til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet, og således sikre en mer effektiv kriminalitetsbekjempelse. Foreningen finner det betenkelig at det ikke er foretatt en mer balansert og prinsipiell drøftelse av de grunnleggende hensynene som blir berørt som følge av den foreslåtte lovendring, og de går derfor i mot en utvidet adgang til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet om straffbare overtrедelser av regelverk utenfor eget ansvarsområde.

NHO peker i sin høringsuttalelse på at da man gikk bort fra kravet om departementets samtykke i 1992, var Stortingsflertallet i sine merknader tydelige på at det fortsatt skulle være krav om skjellig grunn til mistanke, for at ligningsmyndighetene skulle kunne utlevere opplysninger om forhold utenfor eget ansvarsområde. NHO viser også til at hensyn til personvern og faren for at sentrale id-opplysninger kommer på avveie taler mot å lempe på adgangen til å gi opplysninger. Endelig mener NHO at det må tas med i vurderingen i hvilken grad de ulike etatene er i stand til å behandle den informasjonen de mottar. På grunn av kapasitetsproblemer i politiet tror ikke NHO at man nødvendigvis blir i bedre stand til å bekjempe økonomisk kriminalitet om terskelen for tips fra forvaltningsmyndighetene senkes.

Flere av høringsinstansene peker på den annen side på at dagens vilkår for å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet («skjellig grunn til mistanke») er for strengt, og inneholder et vurderingstema som det er vanskelig for forvaltningsorganene å forholde seg til. *Økokrim* uttaler følgende om dette:

«Årsaken til problemene synes både å relatere seg til at vurderingstemaet er uvant å forholde

seg til, og til at mistankekravet er strengt. Vi viser til at forvaltningsorganet i slike tilfeller må ta stilling til om det foreligger «skjellig grunn til mistanke». «Rimelig grunn til mistanke» vil etter vårt syn være et enklere vurderingstema for forvaltningen å forholde seg til; det ligger her i større grad veiledning i ordlyden. Vi legger til grunn at en med dette uttrykket sikter til det samme som «rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold» i straffeprosessloven § 224 første ledd – bestemmelsen om når det kan iverksettes etterforskning. Dette uttrykket anvendes for øvrig i flere andre sektorlover som vilkår for inngrep mv.»

To av høringsinstansene har også tatt til orde for en ytterligere lemping av mistankevilkåret. *Norsk Øko-Forum* og *Oslo statsadvokatembeter* uttaler bl.a. at det etter deres oppfatning bør være tilstrekkelig for oversendelse av opplysninger til politi og påtalemyndighet at det foreligger «mistanke» om en lovovertrедelse. Det vises i den anledning til at «rimelig grunn til å undersøke» etter strprl. § 224 også er et strafferettslig begrep som åpner for en utpreget skjønnsmessig vurdering av om etterforskning skal foretas eller ikke.

Også *Riksadvokaten* uttaler seg om mistankevilkåret. Etter Riksadvokatens oppfatning bør vilkåret utformes identisk med straffeprosessloven § 224, slik at skatte- og avgiftsmyndighetene kan gi opplysninger til politi og påtalemyndighet når det er rimelig grunn til å undersøke om det foreligger et straffbart forhold.

Skattedirektoratet uttaler at de ser det som en fordel at mistankevilkåret lempes, men at det fortsatt bør stilles et visst krav til mistanken. Direktoratet stiller videre spørsmål ved hvordan det foreslåtte mistankevilkåret skal tolkes. I denne sammenheng viser de til Riksadvokatens rundskriv RA-1999-3 hvor det er uttalt noe om forståelsen av ordlyden «rimelig grunn» i straffeprosessloven § 224. I rundskrivet er det bl.a. uttalt at det ikke kreves at mistanken er rettet mot noen bestemt person. Skattedirektoratet uttaler på den bakgrunn at de legger til grunn at uttrykket «straffesak» i ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f annet punktum vil begrense bestemmelsen til å gjelde kun i tilfeller hvor det foreligger en konkret mistenkt, også etter lovendringen.

Departementet foreslår at skatte- og avgiftsmyndighetene får adgang til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet når det foreligger rimelig grunn til mistanke om straffbare overtrедelser som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder. I vurderingen av om mistankevilkåret

bør lempes, herunder hvilket mistankevilkår som bør legges til grunn har departementet på samme måte som for forslaget omtalt i punkt 8.3.4.1 foretatt en avveining mellom behovet for en effektiv kriminalitetsbekjempelse og samfunnsbeskyttelse på den ene siden, og hensynene til den enkeltes rettssikkerhet og personvern på den andre siden.

Kriminalitetsbildet på området økonomisk kriminalitet har endret seg vesentlig de siste tiår. Hva som til en hver tid kreves for å oppnå en tilstrekkelig effektiv kriminalitetsbekjempelse vil bl.a. være avhengig av hva slags type kriminalitet man står ovenfor og utviklingen innenfor de ulike grupper av kriminalitet. Forbrytelser som smugling, hvitvasking, terrorisme o.l. er eksempler på kriminalitet som ofte kan være profesjonelt utført, godt organisert og vanskelig å avdekke. Det faktum at det hele tiden er en konstant utvikling i metoder og fremgangsmåter knyttet til utføringen av lovbruddene, innebærer at man med jevne mellomrom må vurdere om kriminalitetsbekjempelsen er effektiv nok, herunder om eksisterende kontrollhemler og hemler for informasjonsutvesking mellom politi og påtalemyndighet og kontrolletatene er tilstrekkelige. I de senere årene er det signalisert både fra politiske myndigheter og Riksadvokaten at det bør samarbeides tettere mellom politi og påtalemyndighet og forvaltningen for å bekjempe økonomisk kriminalitet. Dagens taushetspliktbestemmelser kan vanskeliggjøre et slikt samarbeid.

Slik departementet ser det fører det strenge vilkåret om «skjellig grunn til mistanke» i dag til for snevre muligheter for informasjonsutveksling mellom skatte- og avgiftsmyndighetene og politi og påtalemyndighet. Vilåret skal vurderes på samme måte som tilsvarende vilkår i straffeprosessloven, dvs. at det må være skjellig grunn til å mistenke at både de objektive og de subjektive straffbarhetsvilkår i den aktuelle straffebestemmelsen er overtrådt. Disse vurderingene kan det være problematisk for skatte- og avgiftsmyndighetene å konstatere om er oppfylt. For å godtgjøre at dagens vilkår om skjellig grunn til mistanke er oppfylt, kan det også være problematisk for politi og påtalemyndighet å videreformidle opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene som belyser den subjektive siden knyttet til et lovbrudd, da disse av ulike årsaker kan være så sensitive at de ikke bør formidles ved en utleveringsanmodning.

Politi og påtalemyndighet kan iverksette strafferettslig etterforskning når det er rimelig grunn til å undersøke om det foreligger et straffbart forhold, jf. straffeprosessloven § 224, mens det må foreligge «skjellig grunn til mistanke» for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne overlevere

taushetsbelagte opplysninger til politi eller påtalemyndighet utenfor eget ansvarsområde. Slik departementet ser det vil man få et mer samstemt regelverk i tråd med de politiske og forvaltningsmessige signaler som er gitt, dersom vilkårene for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne utlevere taushetsbelagt informasjon lempes noe.

Adgangen til å gi opplysninger må avveies mot de skatte-, toll- og avgiftspliktiges behov for og krav på taushet. Det må også legges vekt på skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for et godt tillitsforhold til de skatte-, toll- og avgiftspliktige. Dette taler for at det bør foreligge en form for begrunnet interesse for at opplysninger skal kunne gis. Hensynet til at innsamlede opplysninger behandles fortløpig, og ikke blir spredt unødig, bør imidlertid ikke stenge for eller i vesentlig grad vanskeliggjøre strafferettslig etterforskning av samfunnsskadelige lovovertridelser av en viss grovhet. Etter departementets oppfatning utgjør vilkåret om rimelig grunn til mistanke en fornuftig avveining av de kryssende hensyn som gjør seg gjeldende på området. Politi og påtalemyndighet har for øvrig selv, som nevnt foran i pkt. 8.3.4.1, et regime for fortløpig behandling av opplysninger i straffeprosessloven §§ 61a–61e.

Departementer er ikke enig med NHO i at politiets kapasitetsproblemer bør være et avgjørende argument i mot å gi skatte- og avgiftsmyndighetene en videre adgang enn i dag til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet. Det faktum at politiet ikke har anledning til å behandle alle de saker som anmeldes, bør ikke være noen god grunn til at politiet ikke skal få nødvendige og tilstrekkelige opplysninger i de saker som de faktisk behandler.

Slik departementet ser det vil en unntaksbestemmelse med krav om «rimelig grunn til mistanke» være enklere å praktisere for skatte- og avgiftsmyndighetene, enn dagens krav om «skjellig grunn til mistanke». Selv om også vilkåret «rimelig grunn til mistanke» kan åpne for utpregede skjønnmessige vurderinger, ligger det likevel etter departementets oppfatning en større grad av veiledning i selve ordlyden. Riksadvokaten har som nevnt foran gitt uttrykk for at istedenfor å benytte «rimelig grunn til mistanke» så bør vilkåret for å gi opplysninger utformes identisk med strprl. § 224 «...rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold som forfølges av det offentlige.». Etter departementets oppfatning kan det være uheldig å benytte et slikt uttrykk i regelverket til et forvaltningsorgan som verken har noen selvstendig plikt eller myndighet til å undersøke hvorvidt det er begått lovbrudd utenfor

skatte- og avgiftsområdet. Uttrykket kan også skape uklarheter for skatte- og avgiftsmyndighetene som skal bruke regelverket i sitt daglige arbeid. Departementet er derfor kommet til at vilkåret for å gi opplysninger bør være hvorvidt det foreligger «rimelig grunn til mistanke». Selv om vilkåret ikke er identisk med vilkåret i straffeprosessloven § 224, vil vurderingstemaet etter § 224 kunne være retningsgivende også for vurderingen av om vilkåret om «rimelig grunn til mistanke» er oppfylt.

I vurderingen av om det foreligger rimelig grunn til mistanke vil det derfor være naturlig å se hen til Riksadvokatens rundskriv RA-1993-3 hvor innholdet i straffeprosessloven § 224 er omtalt. I rundskrivet angis det bl.a. tre momenter av betydning for om det foreligger «rimelig grunn til å undersøke». Disse kan stikkordsmessig angis som sannsynlighet, proporsjonalitet og saklighet. I sannsynlighetsvurderingen inngår en bedømmelse av graden av mulighet/sannsynlighet for at det foreligger et straffbart forhold. Skatte- og avgiftsmyndighetene bør som utgangspunkt inneha opplysninger av en viss troverdighet om art og omfang av det straffbare forhold, og helst noen avgrensninger knyttet til når og hvor. Hvilken sannsynlighet som bør kreves, vil imidlertid særlig variere med hvor alvorlig det mulige straffbare forholdet er – proporsjonalitetsvurderingen. Ved et mulig alvorlig straffbart forhold kreves det mindre grad av sannsynlighet enn ved et forhold av alminnelig karakter. I vurderingen av alvorligheten av lovbruddet stiller videre de aktuelle lovbestemmelser som vilkår at lovbruddet må kunne føre til høyere straff enn fengsel i 6 måneder. Endelig må vurderingen av om det foreligger rimelig grunn til mistanke selvsagt være saklig begrunnet. Det skal ikke tas utenforliggende hensyn.

Etter straffeprosessloven § 224 kan det ikke utledes noe krav om mistanke om en allerede begått straffbar handling jf. Ot.prp. nr. 60 (2004-2005) side 43. Etter departementets oppfatning bør også skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å formidle informasjon til politi og påtalemyndighet forstås slik at det ikke er noe krav om mistanke om en allerede begått straffbar handling. Det ligger imidlertid i proporsjonalitetsvurderingen at det bare vil være aktuelt å formidle en slik mistanke dersom det gjelder et svært alvorlig straffbart forhold. Tollmyndighetene kan for eksempel tenkes å besitte opplysninger som tilsier at noen planlegger eller forbereder en terrorhandling, jf. strl. § 147 a. Selv om sannsynligheten for at det er hold i opplysningene er liten bør det i slike tilfeller være adgang til å informere politi og påtalemyndighet. Et krav

om at mistanken må rette seg mot en bestemt person(er) kan heller ikke utledes av uttrykket «straffesak» i ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f, jf. Skattedirektoratets høringsuttalelse om dette referert ovenfor.

Forslaget om å endre vilkåret for å kunne gi opplysninger til politi og påtalemyndighet fra «skjellig grunn til mistanke» til «rimelig grunn til mistanke» innebærer at politi og påtalemyndighet vil kunne få opplysninger fra skatte- og avgiftsmyndighetene i flere saker enn i dag. Det er likevel ikke intensjonen at alle mistanker av enhver karakter skal meddeles politiet uten videre. Skatte- og avgiftsmyndighetene skal fortsatt for hvert enkelt tilfelle vurdere om det alt i alt er tilstrekkelig grunn til å gi ut opplysninger. I de tilfeller hvor politiet allerede etterforsker en sak, og har behov for skatte- eller avgiftsopplysninger i den anledning, vil som hovedregel vilkårene for å gi opplysninger være oppfylt. Det bør ikke kreves at etterforskning rent formelt er iverksatt. Et slikt krav vil kunne føre til situasjoner der politi og påtalemyndighet for å kunne innhente opplysninger formelt må iverksette etterforskning selv om dette av etterforskningstaktiske hensyn vil være uheldig.

Etter departementets vurdering bør mistankevilkåret være det samme uavhengig av om skatte- og avgiftsmyndighetene utleverer opplysningene på eget initiativ, eller etter en konkret forespørsel fra politi eller påtalemyndighet. For øvrig forutsetter departementet at skatte- og avgiftsmyndighetene følger gjeldende interne rutiner ved utleveringsanmodninger fra politi og påtalemyndighet. Dette gjelder også ved utlevering av taushetsbelagt informasjon til Økokrim, jf. punkt 8.3.4.1.

For så vidt gjelder opplysninger mottatt gjennom skatteavtale vises til det som er sagt under punkt 8.3.4.1.

Det vises til forslag til lovendringer i tolloven § 8 nr. 2 bokstav f, merverdiavgiftsloven tredje ledd, ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f og ny tolllov § 12–1 annet ledd bokstav f.

8.4 Innføring av en egen bestemmelse om taushetsplikt i særavgiftsloven og motorkjøretøy og båtagiftsloven

8.4.1 Innledning

Tollmyndighetene forholder seg i dag til flere ulike bestemmelser om forvaltningsmessig taushetsplikt. For å oppnå et mer enhetlig og lettere tilgjengelig regelverk, foreslår departementet å gi

tollovens bestemmelse om taushetsplikt tilsvarende anvendelse for tollmyndighetenes arbeid knyttet til særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

8.4.2 Gjeldende rett og bakgrunn for forslaget

Tollmyndighetenes taushetsplikt er for så vidt gjelder arbeid knyttet til inn- eller utførsel etter tolloven, særavgiftsloven og merverdiavgiftsloven regulert i tolloven § 8. Annet arbeid knyttet til de innenlandske særavgiftene faller utenfor tollovens virkeområde.

Avgifter som oppkreves etter lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter ble samlet i en felles forskrift 11. desember 2001 nr. 1450 om særavgifter. Tidligere var avgiftene regulert i en rekke særavgiftsforskrifter som hadde egne taushetspliktbestemmelser. I forbindelse med vedtakelsen av en felles særavgiftsforskrift ble ikke taushetspliktbestemmelsene i de nå opphevede særavgiftsforskriftene videreført. Tollmyndighetenes arbeid knyttet til de innenlandske særavgiftene reguleres derfor av taushetspliktbestemmelsene i forvaltningsloven, jf. forvaltningsloven § 13 f.

8.4.3 Departementets vurderinger og forslag

I høringsnotatet foreslo departementet at det innføres en bestemmelse i særavgiftsloven som viser til at tolloven § 8 skal gjelde tilsvarende.

Av høringsinstansene er det bare *Toll- og avgiftsdirektoratet* som har hatt merknad til forslaget. Toll- og avgiftsdirektoratet viser i sin uttalelse til at heller ikke lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter inneholder egne bestemmelser om taushetsplikt, noe som innebærer at forvaltningslovens taushetspliktbestemmelser gjelder også for tollmyndighetenes arbeid knyttet til disse særavgiftene. Toll- og avgiftsdirektoratet foreslår at en tilsvarende henvisningsbestemmelse som foreslått i særavgiftsloven innarbeides i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, slik at tollmyndighetene får én taushetspliktbestemmelse å forholde seg til.

Etter *departementets* vurdering er det lite hensiktsmessig at tollmyndighetene i dag må forholde seg til flere bestemmelser om forvaltningsmessig taushetsplikt. I tillegg til taushetspliktbestemmelsene i tolloven og forvaltningsloven, forholder tollmyndighetene seg til taushetspliktbestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 7 og 8 for så vidt gjelder

arbeidet med å beregne og innkreve merverdiavgift ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven §§ 62 og 65.

Vurderinger av om et bestemt forhold er taushetsbelagt eller ikke, vil ha ulike nyanser avhengig av hvilket regelverk man er innenfor. Dette er unødvendig kompliserende for tollmyndighetenes ansatte, og det kan innebære større risiko for at det innfortolkes utilsiktede forskjeller i regelverket. Ved å gi tollovens bestemmelse om taushetsplikt tilsvarende anvendelse for tollmyndighetenes arbeid med særavgifter etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, får tollmyndighetene et mer oversiktlig og samstemt regelverk, som også vil være enklere å praktisere. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det innføres en bestemmelse i særavgiftsloven og lov om motorkjøretøy- og båtavgift som viser til at tolloven § 8 skal gjelde tilsvarende. Forslaget innebærer at tollovens taushetspliktbestemmelse gjelder for hele virkeområdet til særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Dette vil gi større sikkerhet for at reglene anvendes korrekt og enhetlig i hele toll- og avgiftsetaten.

Et forslag om å innføre en bestemmelse som viser til at tolloven § 8 skal gjelde tilsvarende i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven var ikke omfattet av høringsforslaget. I høringen har det ikke kommet noen innvendinger til forslaget om å innføre en slik henvisningsbestemmelse i særavgiftsloven, og departementet finner det derfor ikke betenkelig å fremme et tilsvarende forslag for så vidt gjelder motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, uten at dette har vært på høring.

Forslaget må også ses i sammenheng med departementets pågående arbeid med å koordinere taushetspliktbestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven. I denne sammenheng vises til utformingen av de nye taushetspliktbestemmelsene i ny lov om toll og vareførsel (tolloven), og tilsvarende bestemmelser i forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov som ble sendt på høring 30. mars 2007. Ny tollov § 12–1 og forslag til ny merverdiavgiftslov § 14–2 er utformet etter mønster av ligningsloven § 3–13. Når disse bestemmelsene trer i kraft vil tollmyndighetene kunne forholde seg til tilnærmede likelydende taushetspliktsbestemmelser i tolloven og merverdiavgiftsloven. Departementet kan ikke se at det foreligger hensyn som tilsier at forvaltningslovens regler om taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet fortsatt bør gjelde innenfor særavgiftsområdet.

Det vises til forslag til lovendringer i særavgiftsloven § 7 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 10.

8.5 Unntak fra taushetsplikten i ligningsloven § 3–13 – adgang til innsyn i avdødes ligningsopplysninger

8.5.1 Innledning

Adgang til innsyn i avdødes ligningsopplysninger beror på en tolking av begrepet «uvedkommende» i ligningslovens regel om taushetsplikt § 3–13 nr. 1. Det har over tid skjedd en utvikling i vurderingen av hvem som er å anse som «uvedkommende» i forhold til avdødes ligningsopplysninger.

For å unngå tolkingstvil og oppnå en enhetlig praktisering knyttet til forespørsler om innsyn i avdødes ligningsopplysninger, foreslår departementet at gjeldende rett kodifiseres. Departementet foreslår at dette gjøres ved at det tas inn en egen unntaksbestemmelse om innsyn i avdødes ligningsopplysninger som ny bokstav k i ligningsloven § 3–13 nr. 2.

8.5.2 Gjeldende rett

Hovedregelen om taushetsplikt i ligningsloven § 3–13 nr. 1 bestemmer at enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til ligningsforvaltningen, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det han i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Utlevering av opplysninger om en avdød skattyters ligning til ulike grupper av interessenter for bruk ved skiftebehandlingen, skjer etter en tolking av begrepet «uvedkommende».

Bestemmelsen har blitt tolket og praktisert slik at på tidspunktet etter at skifteform er valgt, er det den eller de som representerer dødsboet som kan gis innsyn i avdødes ligningsopplysninger. Ved overtakelse av dødsboet til privat skifte, vil den eller de som representerer boet i henhold til skifteattest ha innsynsadgang. Ved offentlig skifte er det tingretten eller bobestyrer som representerer boet, og som følgelig har adgang til innsyn i avdødes ligning.

På tidspunktet før det foreligger formell beslutning om skifteform ble det opprinnelig antatt at det bare var livsarvingene til avdøde som kunne gis innsyn, og da bare når samtlige livsarvinger samtykket til innsynsbegjæringen, se Finansdepartementets uttalelse gjengitt i Utv. 1985 s. 562. Følgelig kunne ikke den enkelte livsarving alene be om innsyn i ligningsopplysninger.

I brev 5. november 2003 uttalte Finansdepartementet i en sak om arvingers innsynsadgang, at det ikke var grunn til å behandle livsarvinger og andre arvinger ulikt. Departementet presiserte at

med arving skulle det forstås loddeiere og arvinger som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd. Legatarer som definert i paragrafens tredje ledd var ikke omfattet. Vilåret om at alle arvingene måtte samtykke til innsynsbegjæringen ble imidlertid opprettholdt.

Tingrett og bobestyrer hadde tidligere ingen adgang til å kreve innsyn i avdødes ligning på stadiet før det forelå formell beslutning om skifteform. I brev 30. august 2005 til Justisdepartementet uttalte Finansdepartementet at det kunne være behov for en oppmyking av adgangen til å gi offentlige myndigheter innsyn i en avdød skattyters ligning på stadiet før skifteformen er bestemt. I brevet uttalte departementet bl.a. følgende:

«Endringen foreslås i første omgang gjennomført ved en innskrenkende tolking av begrepet uvedkommende i ligningsloven § 3–13 nr. 1, til ikke å omfatte personer og organer som kan vise til saklig behov for innsyn i avdødes ligningsopplysninger. En slik forståelse vil innebære en utvidelse av innsynsadgangen sammenlignet med gjeldende rett. Utvidelsen vil medføre at tingretten i skiftesaker, lensmenn og enkeltarvinger kan gis innsyn i avdødes ligning på stadiet før formell beslutning om skifteform foreligger.»

Brevet er gjengitt i Utv. 2005 s. 1034. Siden skifteloven etter 1990 ikke lenger krever gjeldsovertakelseserklæring fra samtlige arvinger som vilkår for privat skifte, uttalte departementet i samme brev at det ikke lenger var grunn til å opprettholde vilåret om at samtlige arvinger måtte samtykke til innsynsbegjæringen.

Innsynsadgangen har videre vært praktisert slik at ikke bare opplysninger fra selvangivelsen, men også andre ligningsdata som inngår i ligningsbehandlingen av avdøde omfattes. Innsynsadgangen har heller ikke vært begrenset til siste års ligningsdata, selv om disse normalt vil være mest interessante for arvingene.

8.5.3 Departementets vurderinger og forslag

I høringsnotatet foreslo departementet en kodifisering av gjeldende rett, slik at det fremgår av ligningsloven § 3–13 at arvinger etter avdød skattyter, samt lensmenn og skifterett i skiftesaker, kan få innsyn i avdødes ligningsopplysninger for så vidt det kan vises til et saklig behov for innsynsbegjæringen.

Samtlige høringsinstanser som har uttalt seg om forslaget er positive til dette. *Domstoladministrasjonen* påpeker imidlertid at ordlyden må

endres som følge av at uttrykket «skifterett» ble tatt ut av lovgivningen og erstattet med «tingrett» med virkning fra 1. januar 2003 ved lov 30. august 2002 nr. 67 om endringer i rettergangslovgivningen m.m. (bortfall av funksjonsbetegnelser på domstolene m.m.).

Justisdepartementet viser til omorganiseringen av den sivile rettspleien på grunnplanet pr. 1. januar 2006, og foreslår på den bakgrunn at også namsfogd og politistasjon med sivile rettspleieoppgaver gis adgang til innsyn i avdødes ligningsopplysninger.

Et spørsmål som ikke var behandlet i høringsnotatet er hvorvidt representant for et utenlandsk dødsbo skal kunne gis adgang til avdødes ligningsopplysninger.

Skattedirektoratet uttaler følgende om dette:

«Da utenlandsk skifterett, bobestyrer og lignende vil kunne ha et begrunnet behov for å få innsyn i avdødes ligningsopplysninger i Norge, vil direktoratet anmode departementet om å vurdere hvorvidt den nye bestemmelsen også skal gi adgang til å gi slike opplysninger til representant for utenlandske dødsboer.»

Departementet foreslår at det fremgår av ligningsloven § 3–13 at arvinger etter avdød skattyter, samt lensmenn, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingretten i skiftesaker kan få innsyn til avdødes ligningsopplysninger. Når det gjelder tingretten i skiftesaker samt lensmenn, namsfogd og politistasjon med sivile rettspleieoppgaver, legger departementet til grunn at disse har et ansvar for dødsboet fra og med dødsdagen, eventuelt fra det tidspunkt midlene i boet skal registreres, jf. skifteloven § 12 a. Dette ansvaret tilsier at disse bør kunne gis innsyn i avdødes ligningsdata uten hinder av ligningsforvaltningens taushetsplikt. En innsynsbegjæring fra de nevnte bør derfor normalt kunne imøtekommes uten videre. De mottatte ligningsopplysningene skal behandles med samme fortrolighet som andre personlige og økonomiske opplysninger i boet.

Når det gjelder spørsmålet om det bør være adgang til å gi ut avdødes ligningsopplysninger til representant for utenlandske dødsboer legger departementet til grunn at det ikke vil være en slik adgang etter § 3–13 nr. 2 ny bokstav k. Bestemmelsen er grunnet i det ansvar norsk lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver eller tingrett har for et dødsbo fra og med dødsdagen etter internrettslige regler, og kan således ikke anvendes ovenfor utenlandske offentlige myndigheter da det er usikkert om disse har tilsvarende

oppgaver. Utleveringsadgangen må i så fall vurderes etter § 3–13 nr. 1.

Arvinger vil kunne gis innsynsadgang forutsatt at vedkommende kan vise til et saklig behov for innsyn. For arvinger vil dette normalt bety å dokumentere den posisjon som vedkommende person eller organisasjon har i arvesaken, enten gjennom kopi av testament eller attestasjon fra tingretten. Med arving menes her loddeiere som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd. Dette er en naturlig konsekvens av at det bare er loddeiere som kan overta boet til privat skifte ved å påta seg avdødes forpliktelser, jf. skifteloven § 78. Fordi en legatar som nevnt i skifteloven § 124 tredje ledd ikke kan overta boet til privat skifte ved å påta seg avdødes gjeldsforpliktelser, vil en legatar ikke kunne vise til et saklig behov for innsyn i avdødes ligningsopplysninger. Det foreslås ikke noen ubetinget rett for en privat part til å kreve innsyn i avdødes ligning, men et unntak fra taushetsplikten hvor saklige behov for innsyn kan imøtekommes innenfor rammen av innsynsadgangen.

Etter at formell beslutning om skifteform foreligger er det de personer og organer som representerer dødsboet som vil ha behov for, og følgelig adgang til, innsyn i avdødes ligningsopplysninger. Departementet foreslår at også dette fremgår direkte av loven.

Det vises til forslag til ny bokstav k i ligningsloven § 3–13 nr. 2.

8.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

I høringsnotatet la departementet til grunn at forslagene ikke vil ha merkbare administrative eller økonomiske konsekvenser. *NTL-Skatt* har i sitt høringssvar uttalt at de tror at forslaget om å endre adgangen til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet om straffbare lovovertridelser utenfor eget ansvarsområde vil medføre en økning i antall henvendelser fra politi og påtalemyndighet.

Departementet ser ikke bort i fra at forslagene om å lempe på vilkårene til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til politi og påtalemyndighet vil kunne medføre flere henvendelser til skatte- og avgiftsmyndighetene. Departementet mener likevel at den samlede klargjøringen av regelverket som forslagene innebærer vil kunne medføre noe mindre konkret saksbehandlingstid i hvert enkelt tilfelle. Samlet sett er departementet derfor av den oppfatning at forslagene ikke vil ha nevneverdige administrative eller økonomiske konsekvenser.

8.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene skal tre i kraft straks.

9 Opprettinger og presiseringer i lovtekst

9.1 Skatteloven § 2–38

Skatteloven § 2–38 har regler om fritaksmetoden. Fritaksmetoden innebærer at utbytte og gevinst på aksjer mv. er skattefritt når aksjonæren er et selskap. Tilsvarende er det ikke fradrag for tap på slike investeringer. For aksjeinvesteringer i aksjer mv. innenfor EØS gjelder fritaksmetoden uavhengig av eierandel aksjonæren har i selskapet. Utenfor EØS er det oppstilt to vilkår for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse. For det første må selskapet ikke være hjemmehørende i et lavskatteland. For det andre gjelder fritaksmetoden ikke for inntekt og tap på porteføljeinvesteringer. Med porteføljeinvesteringer menes her at skattyter over et nærmere definert tidsrom har eid mindre enn 10 prosent av kapitalen og hatt mindre enn 10 prosent av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i selskapet.

I Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14 foreslo departementet regler om avgrensning av fritaksmetodens anvendelsesområde for investeringer i EØS. For investeringer i lavskatteland innenfor EØS ble det foreslått å lovfeste et krav om at om at det utenlandske selskapet måtte være reelt etablert i EØS-staten og drive reell økonomisk aktivitet der for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse. Forslaget ble vedtatt uten endringer.

I kapittel 14.4.2 i proposisjonen omtales også et forslag om avskjæring av tapsfradrag når fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse på inntekt fra investeringer i EØS fordi kravet til reell etablering/aktivitet ikke er oppfylt. Det uttales:

«I de tilfeller fritaksmetoden ikke ville komme til anvendelse på inntekt fra investeringer i EØS grunnet at kravet til reell etablering/aktivitet ikke er oppfylt, foreslår departementet at det ikke gis fradrag for tap på slike investeringer. Et system som hadde gitt fradrag for tap i slike situasjoner ville åpne for tilpasninger. For eksempel kunne selskapets fysiske eller økonomiske substans helt eller delvis fjernes for man realiserte aksjer med tap.»

Dette forslaget ble imidlertid ikke reflektert i forslaget til endring av lovteksten i skatteloven § 2–38 tredje ledd bokstav a. Departementet foreslår derfor å endre skatteloven § 2–38 tredje ledd

a slik at forslaget reflekteres i lovteksten. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 2–38 tredje ledd bokstav a.

I sammenheng med endringen beskrevet ovenfor ble det også foreslått, og vedtatt, en endring i reglene om fritaksmetodens anvendelse på kildeskatt på utbytte på aksjer som reelt eies av selskaper mv. hjemmehørende i andre EØS-stater, jf. skatteloven § 2–38 femte ledd. Det ble også her oppstilt et krav om at selskapet som mottar utbytte må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet innenfor EØS for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse, slik at det ikke skal ilegges kildeskatt etter skatteloven § 10–13. Ordlyden i § 2–38 femte ledd avviker imidlertid noe fra ordlyden i tredje ledd bokstav a. Etter ordlyden i tredje ledd bokstav a er det blant annet et vilkår at selskapet driver «*reell økonomisk aktivitet*», mens vilkåret i femte ledd er at selskapet driver «*reell økonomisk virksomhet*». Det har ikke vært tilsiktet noen forskjell i kravet til økonomisk aktivitet i tredje ledd a og femte ledd. Departementet foreslår derfor at ordlyden i femte ledd tilpasses ordlyden i tredje ledd slik at «*økonomisk virksomhet*» endres til «*økonomisk aktivitet*».

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 2–38 femte ledd.

9.2 Skatteloven § 10–64

Skatteloven § 10–64 bokstav b har regler om begrensning av NOKUS-reglenes virkeområde innen EØS. Denne reglen ble foreslått av departementet i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 14 sammen med forslag om regler om avgrensning av fritaksmetodens anvendelsesområde for investeringer i EØS.

Ordlyden i § 10–64 bokstav b avviker imidlertid noe fra ordlyden i § 2–38 tredje ledd bokstav a. Etter ordlyden i tredje ledd bokstav a er det blant annet et vilkår at selskapet driver «*reell økonomisk aktivitet*», mens vilkåret i § 10–64 bokstav b er at selskapet driver «*reell økonomisk virksomhet*». Det har ikke vært tilsiktet noen forskjell i kravet til økonomisk aktivitet i § 2–38 tredje ledd a og § 10–64 bokstav b. Departementet foreslår derfor at ordly-

den i § 10–64 bokstav b tilpasses ordlyden i § 2–38 tredje ledd, slik at «økonomisk virksomhet» endres til «økonomisk aktivitet». Forslaget tilsvarende endringen foreslått i § 2–38 femte ledd, omtalt foran under avsnitt 9.2.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10–64 bokstav b.

9.3 Skatteloven § 5–15 første ledd bokstav g

Etter skatteloven § 5–15 første ledd bokstav g skal ettergivelse av utdanningslån i medhold av lov om utdanningsstøtte til elever og studenter § 8 tredje ledd tredje og fjerde punktum ikke regnes som inntekt. Loven det vises til er nå opphevet og avløst av lov om utdanningsstøtte av 3. juni 2005 nr. 37. Etter den nye loven er bestemmelsen om ettergivelse regulert i § 10 tredje ledd. Det foreslås derfor at skatteloven § 5–15 første ledd bokstav g første punktum endres slik at den viser til lov om utdanningsstøtte § 10 tredje ledd.

Utdanningsstøtteleven av 1985 ga rett til ettergivelse «for låntakere som er bosatt i og utøver et yrke i Finnmark eller i visse deler av Troms, og for leger som utøver legeyrket i utvalgte kommuner...», jf. § 8. I lov om utdanningsstøtte § 10 tredje ledd, er dette endret til at lån kan ettergis «...når låntaker er bosatt og utøver et yrke i Finnmark eller andre bestemte deler av landet». Skatteloven § 5–15 første ledd bokstav g første punktum er ikke endret i tråd med dette, og det foreslås nødvendige tilpasninger i ordlyden, slik at det blir samsvar mellom lovene.

Etter annet punktum i skatteloven § 5–15 første ledd bokstav g kan utdanningslån ettergis i medhold av utdanningsstøtteleven av 1985 § 8 tredje ledd fjerde punktum. Bestemmelsen gjelder for låntaker som er bosatt og utøver et yrke i nærmere angitte kommuner i Indre Namdal. Alternativet er ikke lenger aktuelt, og skatteloven § 5–15 første ledd bokstav g annet punktum foreslås derfor opphevet.

Det vises til forslag til endringer av skatteloven § 5–15 første ledd bokstav g. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

9.4 Skatteloven § 6–30 annet ledd første punktum

Etter skatteloven § 6–30 annet ledd første punktum omfatter minstefradraget fradrag for forsikrings-

premie mv etter § 6–47 e til g. Dette gjelder fradragsberettiget premie til syke- og ulykkesforsikring, premie til frivillig trygd og tvungne innskudd i vikarkasse.

Tidligere var fradragsretten for premie til syke- og ulykkesforsikring, premie til frivillig trygd og tvungne innskudd i vikarkasse regulert i bokstavene e til g i skatteloven § 6–47 første ledd. Ved lov 15. desember 2006 nr. 81 ble skatteloven § 6–47 første ledd endret, slik at bokstavene c og d ble opphevet. De tidligere bokstavene e, f og g ble isteden c, d og e. Endringen skjedde med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Ved lov 25. juni 2004 nr. 42 var det for øvrig blitt føyd et nytt annet ledd til skatteloven § 6–47 med virkning fra og med inntektsåret 2004. Reglene om fradragsrett for premie til syke- og ulykkesforsikring, premie til frivillig trygd og tvungne innskudd i vikarkasse står derfor nå i § 6–47 første ledd.

På denne bakgrunn foreslås at skatteloven § 6–30 annet ledd første punktum endres, slik at det viser til bokstavene c til e i skatteloven § 6–47 første ledd istedenfor til bokstavene e til g i skatteloven § 6–47. Endringen har ikke materielle virkninger. Det vises til utkast til endring i skatteloven § 6–30 annet ledd første punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2007.

9.5 Skatteloven § 14–45 tredje ledd

Skatteloven § 14–45 omhandler bl.a. hvilke gevinster og tap som skal føres på gevinst- og tapskonto. Bestemmelsen nevner likevel ikke at også ikke-inntektsført gevinst, samt tap ved realisasjon av ikke-avskrivbare driftsmidler, jf. skatteloven § 14–52, skal føres på gevinst- og tapskontoen. Den manglende henvisningen gjør at skatteloven § 14–45 ikke er utfyllende med hensyn til hvilke poster som skal føres på gevinst- og tapskonto.

Skatteloven § 14–45 tredje ledd inneholder en henvisning til skatteloven § 14–60, og bestemmer at gevinst og tap på driftsmidler som nevnt i § 14–60 skal føres på gevinst- og tapskontoen. Reglene i § 14–60 gjelder bare for driftsmidler som omfattes av saldoreglene, jf. § 14–60 fjerde ledd. Det følger derfor allerede av skatteloven § 14–44 tredje ledd, jf. § 14–45 annet ledd, at ikke-inntektsført gevinst samt tap ved realisasjon av slike driftsmidler skal føres på gevinst- og tapskonto. Henvisningen i skatteloven § 14–45 tredje ledd til skatteloven § 14–60 er derfor overflødig.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at henvisningen i skatteloven § 14–45 tredje ledd til

skatteloven § 14–60 erstattes med en henvisning til skatteloven § 14–52. Det vises til utkast til oppretting av skatteloven § 14–45 tredje ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2008.

9.6 Endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Fra 1. januar 2004 er det innført en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift i kommunesektoren. Den generelle kompensasjonsordningen er hjemlet i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven).

Formålet med den generelle kompensasjonsordningen er å motvirke at merverdiavgiften blir styrende for kommuners valg mellom å produsere avgiftspliktige tjenester med egne ansatte fremfor å kjøpe dem med avgift fra andre. Som det følger av formålet er kompensasjonsordningen dermed ingen støtteordning for kommunesektoren. Ordningen er finansiert av kommunesektoren selv gjennom trekk i kommunenes frie inntekter. Ordningen er således provenynøytral for staten.

For å motvirke nye konkurransevidringer som den generelle kompensasjonsordningen kan gi opphav til er også enkelte private og ideelle virksomheter omfattet. Hvem disse er fremgår av kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Det følger av denne bestemmelsen at private og ideelle virksomheter som produserer slike helse-, sosiale og undervisningstjenester som kommunen er pålagt ved lov å utføre, omfattes av ordningen.

På helsesektoren omfatter kompensasjonsordningen bl.a. primærhelsetjenesten etter kommunehelsetjenesteloven § 1–3. Fastlegeordningen er en del av allmennlegetjenestene. Det følger imidlertid av forarbeidene til kompensasjonsloven at leger som arbeider som selvstendig næringsdrivende og som har fastlegeavtale med kommunen likevel ikke omfattes av kompensasjonsordningen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) Skatte- og avgiftsopp- legget 2004 – lovendringer kapittel 20.8.2.2. Fastlegene er mange, og man anså at det ville medføre at kompensasjonsordningen ble svært omfattende dersom disse ble omfattet. I tillegg var det problemer med å anslå omfanget av konkurransevidringsproblemet som denne gruppen kunne gi opphav til. Det samme gjelder for fysioterapeuter med kommunal driftsavtale som arbeider som selvstendig næringsdrivende.

Som det følger av foranstående er kompensasjonsordningen dessuten ingen støtteordning, men finansiert av de kompensasjonsberettigede selv. Dersom fastleger og fysioterapeuter hadde vært omfattet av ordningen, ville det være nødvendig å sikre at dette også ble gjennomført innen en provenynøytral ramme.

For klarhets skyld anser departementet det hensiktsmessig at det også fremkommer av selve lovteksten at privatpraktiserende allmennleger og fysioterapeuter ikke er omfattet av kompensasjonsordningen. Det foreslås derfor at det tas inn en uttrykkelig bestemmelse i kompensasjonsloven om at privatpraktiserende allmennleger og fysioterapeuter ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Dette er kun en presisering av gjeldende rett. Det vises til forslag til nytt annet ledd i kompensasjonsloven § 2. Nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

9.7 Skattebetalingsloven 1952 § 21 og § 27 nr. 4 og skattebetalingsloven 2005 §§ 4–7 og 7–1

Ved lov 15. desember 2006 nr. 71 ble skattebetalingsloven 1952 § 21 og § 27 nr. 4 vedtatt endret slik at fristen for å betale tilleggsforskudd ble flyttet fra 30. april til 31. mai for skattytere som ikke får forhåndsutfyllt selvangivelse etter ligningsloven § 4–7 nr. 2. Samtidig ble det i skattebetalingsloven 2005 vedtatt en ny § 4–7, som gir uttrykk for samme regel. Endringene i skattebetalingsloven 1952 ble i forbindelse med oppretting av lovtekst vedtatt på nytt ved lov 29. juni 2007 nr. 47.

Ligningsloven § 4–7 ble i forbindelse med innføringen av forhåndsutfyllt selvangivelse for næringsdrivende endret ved lov 14. desember 2007 nr. 103 om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven). Denne endringen medførte at den nye lovteksten til skattebetalingsloven 1952 § 21 og skattebetalingsloven 2005 § 4–7 inneholder misvisende henvisninger til ligningsloven § 4–7 nr. 2. Departementet foreslår endringer slik at dette blir rettet opp.

Samtidig foreslås opphevelse av del II i begge de nevnte endringslovene (15. desember 2006 og 29. juni 2007) til skattebetalingsloven 1952. Disse delene er overflødige på grunn av andre lovendringer, og er heller ikke satt i kraft. Opphevelsen innebærer derfor bare en ren opprydding i regelverket.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks. Endringene i skattebetalingsloven 2005 vil imidlertid først få virkning når loven trer i kraft for skattekravene 1. januar 2009.

Departementet viser til forslag til endringer i skattebetalingsloven 1952, skattebetalingsloven 2005, lov 15. desember 2006 nr. 71 og lov 29. juni 2007 nr. 47.

9.8 Ligningsloven § 6–1

Ligningsloven § 6–1 bestemmer at:

«1. Den som har – eller kan pålegges – oppgaveplikt etter dette kapittel, skal innrette sin regnskapsføring slik at oppgavene kan gis og kontrolleres. Den som ikke er regnskapspliktig, har tilsvarende plikt til å gjøre notater.

2. Departementet kan gi forskrifter om hvordan regnskapsføringen eller notatene etter nr. 1 skal innrettes.»

Ved lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) ble det bl.a. besluttet å bruke begrepene «bokføring» og «bokføringspliktige», se Ot.prp. nr. 46 (2003-2004) side 21 flg. Som følge av dette bør ligningsloven § 6–1 endres slik at betegnelsen «regnskapsføring» endres til «bokføring».

Etter § 6–1 nr. 2 kan departementet også gi forskrifter om hvordan ikke regnskapspliktige skal innrette sine pliktige notater etter § 6–1 nr. 1 annet punktum.

Etter regnskapsloven 13. mai 1977 nr. 35 § 2 var landbruksnæringen unntatt fra regnskapsplikt etter denne loven. Ved innføring av lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) ble dette endret slik at regnskapsplikten og dens avgrensninger også ble gjeldende for landbruksnæringen på linje med annen virksomhet, se Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) punkt 3.2. Plikten til å gjøre notater bortfalt således ved innføringen av regnskapsloven av 1998. Som følge av overgangsregler kunne de som var regnskapspliktige/noteringspliktige da loven trådte i kraft, velge å benytte tidligere regler i en overgangsperiode. Denne valgdgangen opphørte fra 1. januar 2006, eller første dag i et avvikende regnskapsår som starter i kalenderåret 2006.

Ligningsloven § 6–1 nr. 1 annet punktum foreslås derfor opphevet, og ordlyden i § 6–1 nr. 2 foreslås tilpasset gjeldende bokføringsplikt.

Det vises til forslag til lovendringer i ligningsloven § 6–1.

9.9 Ligningsloven § 10–1

Det følger av ligningsloven § 10–1 at skattyter som leverer selvangivelse eller næringsoppgave etter innleveringsfristen skal svare forsinkelsesavgift. Avgiften fastsettes på grunnlag av den samlede for-

mue og inntekt ved ligningen. Forsinkelsesavgift av inntekten vil variere etter forsinkelsens lengde, mens den for formuens vedkommende er den samme uansett hvor lang forsinkelsen er.

Avgiften av inntekten utgjør maksimalt 2 prosent av nettoinntekten. Dette følger av § 10–1 nr. 1 bokstav d som bestemmer at avgiften skal være:

«d. 2 prosent av nettoinntekten når forsinkelsen er over tre måneder fra de leveringsfrister som følger av § 4–7 og svalbardskatteloven § 4–4. For skattyter som leverer forhåndsfylt selvangivelse gjelder tilsvarende når forsinkelsen er over fire måneder regnet fra leveringsfristen i § 4–7 nr. 2».

For kortere forsinkelse enn dette, men over en måned, er avgiftssatsen 1 prosent.

Før 2008 var det lønnstakere mv., herunder også pensjonister og aksjonærer, som leverte forhåndsfylt selvangivelse, og som derfor gikk under firemåneders-regelen i § 10–1 bokstav d annet punktum. Begrunnelsen for denne mer lempelige regelen har vært todelt. Dels har lønnstakere mv. normalt tidligere selvangivelsesfrist enn næringsdrivende. Dels har forhåndsfyllingen for de førstnevnte medført et vesentlig kortere tidsrom enn tidligere mellom skattyters mottakelse av selvangivelsesblanketten og innleveringsfristen for den.

Fra i år er leveringssystemet for selvangivelser lagt betydelig om. Lønnstakere mv. behøver ikke lengre handle aktivt ved å levere den forhåndsfylte selvangivelse, dersom de ikke har grunnlag for å gjøre endringer i den. De har da leveringsfritak (fritak fra aktiv levering), og behandles som om de har levert selvangivelse med det forhåndsfylte innhold. Dermed bortfaller begrepet forsinkelse og regimet for forsinkelsesavgift for disse skattytergruppene. Dette gjelder også i tilfeller hvor slike skattytere feilaktig velger å unnlate aktiv levering, til tross for at de hadde grunnlag for endringer i forhåndsfylte poster. Da vil skattemyndighetene reagere mot disse materielle manglene, med tilleggsskatt som det vanlige virkemiddel, men ikke med forsinkelsesavgift.

Også personlig næringsdrivende (enkeltpersonforetak) kan nå levere forhåndsfylt selvangivelse, men denne gruppen har ikke leveringsfritak. Fordi en rekke næringsposter (regnskapsresultater mv.) generelt ikke kan inngå i en forhåndsfylling før utsendingen av selvangivelsene, vil næringsdrivende for øvrig sjelden være i den situasjon at de ikke har noen endringer å gjøre i de forhåndsfylte selvangivelsene.

Rettstilstanden for forsinkelsesavgift er dermed nå at skattytere med mulighet for leveringsfritak (lønnstakere mv.) faller helt utenfor dette avgiftsregimet, og at personlig næringsdrivende

med forhåndsutfyllt selvangivelse kommer inn under den lempeligere firemåneders-regel for høyeste avgiftssats.

Det første er tilsiktet, og krever ingen umiddelbar endring i ordlyden i § 10–1, idet løsningen følger direkte av den nåværende ordlyd. Departementet vil imidlertid senere vurdere om avgiftsregimets faktiske avgrensning mot skattytere med mulighet for leveringsfritak bør gis et tydeligere uttrykk i paragrafen.

At forsinkelsen for en næringsdrivende må være over fire måneder for å kvalifisere til den høyeste avgiftssatsen på 2 prosent, er imidlertid ikke tilsiktet. Den senere leveringsfrist for de fleste næringsdrivende, nemlig 31. mai, mot 30. april for lønnstakere mv. med endringsgrunnlag, gjør at behovet for en så lempelig løsning ikke er like stort som det hittil har vært for lønnstakerne mv. Man må også kunne være noe strengere i reaksjonsvalget når det er en senere frist som oversettes lenge. Vilkåret om over fire måneders forsinkelse vil dessuten gjøre den høyeste avgiftssatsen upraktisk og lite effektiv overfor de næringsdrivende. Det henger sammen med at myndighetene må ta standpunkt til satsens størrelse i god tid før avslutningen av årets ligning i oktober. Senest i starten av september må det da være klart hvilken avgiftssats som skal anvendes på de aktuelle forsinkelser. Dette tilsier at over tre måneders forsinkelse fra leveringsfristen 31. mai (levering 1. september eller senere) må være nok til at den høyeste satsen anvendes.

Etter dette ser ikke departementet lengre noen grunn til å beholde den lempeligere firemåneders-regelen i ligningsloven § 10–1 bokstav d annet punktum. Departementet foreslår på denne bakgrunn at dette punktumet oppheves. Det vises til forslag til lovendring om dette.

9.10 Folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 2 – trygdeavgiftssats på arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap i landbruket

Folketrygdloven § 23–3 annet ledd omhandler hvilken trygdeavgiftssats som skal benyttes på ulike former for inntekt. Det følger av folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 3 at det skal fastsettes trygdeavgift med høy sats for personinntekt fastsatt etter skatteloven § 12–2 dersom ingen av alternativene i folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 1 eller 2 omfatter inntekten, jf. folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 3. For personinntekt fastsatt etter skatteloven § 12–10 vunnet ved jord- og skogbruk, skal

trygdeavgift beregnes med mellomsats, jf. folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 2 bokstav d.

Etter selskapsloven § 2–26 kan en deltaker i deltakerlignet selskap som tar del i forvaltningen av selskapet eller på annen måte yter en arbeidsinnsats i selskapet, ha krav på å få utbetalt en særskilt godtgjørelse for dette. Godtgjørelsen behandles som en fradragsberettiget driftskostnad hos selskapet, og normalt som skattepliktig virksomhetsinntekt hos deltakeren. Etter skatteloven § 12–2 første ledd bokstav f regnes slik godtgjørelse som personinntekt. Godtgjørelse fra deltakerlignet selskap er ikke nevnt i folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 1 eller nr. 2, og trygdeavgift skal derfor i utgangspunktet beregnes med høy sats, jf. folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 3.

Det foreligger imidlertid en langvarig ligningspraksis for at også arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap innen jord- og skogbruk belastes trygdeavgift med mellomsats. Denne praksisen sikrer en likebehandling av virksomhetsinntekter fra jord- og skogbruk ved fastsettelse av trygdeavgift. Det legges til grunn at en slik praksis er i samsvar med Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv til folketrygden, der det forutsetningsvis fremgår at avgift på næringsinntekt innen jord- og skogbruk skal være 7,8 prosent (mellomsats), jf. § 2 bokstav d i Sttingsvedtak 28. november 2007 nr. 1380 om fastsetting av avgifter mv til folketrygden for 2008.

Departementet foreslår at ordlyden i folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 2 presiseres slik at det fremgår uttrykkelig av bestemmelsen at også arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap innen jord- og skogbruksnæringen skal belastes trygdeavgift med mellomsats. Det vises til utkast til endring i folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 2. Det foreslås at endringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2008.

9.11 Folketrygdloven 24-3 femte ledd

Ved lov 29. juni 2007 nr. 59 ble lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd tilpasset den nye organiseringen av skatteetaten. I denne forbindelse ble henvisningen til «ligningskontorene» i § 24–3 femte ledd uteglemt. Fra 1. januar 2008 ble ligningskontorene en del av skattekontoret. Departementet foreslår derfor at henvisningen til «ligningskontorene» endres til «*skattekontoret*».

Departementet viser til forslag til endring av folketrygdloven § 24–3 femte ledd.

9.12 Merverdiavgiftsloven § 28 fjerde ledd første punktum

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 28 fjerde ledd første punktum ble ved lov 15. desember 2006 nr. 73 vedtatt endret som følge av reorganiseringen av skattetaten. Endringen innebar at «fylkesskattesjefen» ble endret til «*skattekontoret*». Endringen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Ved lov 29. juni 2007 nr. 49 ble imidlertid § 28 fjerde ledd første punktum endret igjen med virkning straks. For ikke å reversere denne siste lovendringen, er endringen av § 28 fjerde ledd i lov 15. desember 2006 nr. 73 ikke satt i kraft. Departementet foreslår at «fylkesskattesjefen» i § 28 fjerde ledd første punktum endres til «*skattekontoret*». Det foreslås også at lov 15. desember 2006 nr. 73 del III om endring av § 28 fjerde ledd første punktum oppheves.

Departementet viser til forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 28 fjerde ledd første punktum og endring av lov 15. desember 2006 nr. 73.

9.13 Arveavgiftsloven § 27 fjerde ledd og § 32 første ledd

Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 32 ble endret ved lov 17. juni 2005 nr. 67 i forbindelse med vedtakelsen av ny skattebetalingslov. Ved lov 9. desember 2005 nr. 115 ble § 27 fjerde ledd endret og § 32 ble endret på nytt. Da arveavgiftsloven ved lov 15. desember 2006 nr. 72 ble tilpasset den nye organiseringen av skatteetaten ble det ved en feil ikke tatt hensyn disse siste lovendringene, og de har derfor ikke kommet med i loven slik den gjelder fra 1. januar 2008. Departementet foreslår derfor at § 27 fjerde ledd og § 32 første ledd endres slik at lovendringene 9. desember 2005 nr. 115 tas inn igjen i loven. I § 27 fjerde ledd innebærer opprettingen at henvisningen til «§ 20 A» endres til «*skattebetalingsloven § 10–32*» og at henvisningen til «§ 20 A femte ledd» endres til «*skattebetalingsloven § 10–32 femte ledd*». I § 32 første ledd innebærer opprettingen at henvisningen til «§ 10–32» tas inn igjen i bestemmelsen.

Departementet viser til forslag til endring av arveavgiftsloven § 27 fjerde ledd og § 32 første ledd.

9.14 Presisering av ordlyden i overgangsreglene til den nye rederiskatteordningen (overgangsregler til endringer i skatteloven §§ 8–14, 8-15 og 8-17)

Det er ved lov 14. desember 2007 nr. 107 vedtatt endringer i rederiskatteordningen som blant annet innebærer endelig fritak for skatt på overskudd fra skipsfartsvirksomhet, med virkning fra og med inntektsåret 2007, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008). Det er vedtatt overgangsregler i forbindelse med endringene, som innebærer at det for opparbeidende skattekreditter i den tidligere rederiskatteordningen skal skje et oppgjør, der to tredjedeler av beregnet gevinst skal tas til inntekt over 10 år, mens et tenkt skattebeløp knyttet til den resterende tredjedelen kan avsettes på selskapets fond for miljøtiltak mv. Gevinst knyttet til avsetningen på fond for miljøtiltak mv. tas til beskatning bare i den grad avsetningen ikke brukes til godkjente miljøtiltak.

Det er regnskapsreglene som er bestemmende for hvorvidt det skal avsettes for utsatt skatt på den delen av gevinsten ved overgang til ny ordning som er knyttet til fond for miljøtiltak mv. I hvilken grad det må avsettes for utsatt skatt kan avhenge blant annet av om selskapet kan sannsynliggjøre at fondet (eller deler av det) skal benyttes til kvalifisert miljøtiltak. Behovet for avsetning for skatt eller andre forpliktelser vil også kunne avhenge av om de miljømessige tiltakene kommer selskapene til gode.

Departementet er kjent med at det er blitt anført at overgangsreglene om fond for miljøtiltak mv. er formulert på en måte som kan innebære at fondet ikke i noe tilfelle kan klassifiseres som egenkapital i årsregnskapet. Det er blant annet vist til at ordningen ikke må fremstå som en betalingsutsettelse for skatt dersom klassifisering som egenkapital skal være mulig, men at gevinsten i utgangspunktet må være skattefri, og at oppgjøret som finner sted ved manglende oppfyllelse av miljøtiltak må kunne anses mer som en bot eller et gebyr. Etter departementets oppfatning er innholdet i miljøfondsordningen i realiteten slik å forstå at gevinsten er skattefri så fremt det blir foretatt kvalifiserende miljøinvesteringer. Dersom det ikke foretas slike kvalifiserende miljøinvesteringer kommer det en reaksjon i form av et beløp som må inntektsføres etter utløpet av 10-årsperioden.

Betegnelsen skattebeløp i overgangsreglenes tredje ledd, slik bestemmelsen nå lyder, knytter seg ikke til en beregnet skatt, men er en hjelpebe-

tegnelse for angivelsen av hvilket beløp som må brukes til kvalifiserte miljøtiltak mv. dersom det skattefritaket skal beholdes. For å fjerne den tvil som er skapt rundt spørsmålet, bør det likevel klargjøres ytterligere i overgangsreglene at ordningen innebærer at en tredjedel av gevinsten skal tas til beskatning bare i den grad avsetningen ikke brukes til godkjente miljøtiltak.

Når det gjelder bestemmelsen i overgangsreglenes femte ledd, skal departementet bemerke at denne bare regulerer spørsmålet om hvorvidt det aktuelle gevinstbeløpet skal anses som en «midlertidig forskjell» i forhold til reglene om korreksjonsinntekt i skatteloven § 10–5. Bestemmelsen vil ikke ha noen betydning for definisjonen av midlertidige forskjeller som grunnlag for utsatt skatt i regnskapet.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet en endring for å sikre at ordlyden i overgangsreglene ikke skal være til hinder for at hele eller deler av fond for miljøtiltak mv. kan klassifiseres som egenkapital.

Betegnelsen fond for miljøtiltak mv. kan være egnet til å forvirre, ettersom det i regnskapsmessig sammenheng ikke foretas noen avsetning på et eget fond. For å unngå misforståelser foreslås det at betegnelsen fjernes fra ordlyden i overgangsreglene.

Det vises til forslag til endring av tredje og femte ledd i overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8–14, 8–15 og 8–17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107. Endringene i overgangsreglene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

9.15 Lov om Statens pensjonsfond § 3 annet ledd annet punktum nr. 9

Lov om endringer i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond ble vedtatt av Stortinget 18. desember 2007 og trådte i kraft 1. januar 2008, jf. Ot.prp. nr. 79 (2006-2007) og Innst. O. nr. 21 (2007-2008).

I forbindelse med lovendringsforslaget ble det foretatt en lovteknisk gjennomgang hvor loven ble gitt en mer hensiktsmessig inndeling ved at inndelingen i strekpunkter i den tidligere lovens § 3 ble erstattet med tallnummerering. Ved en inkurie ble det i den nye lovens § 3 annet ledd annet punktum nr. 9 feilaktig tatt inn «statens eventuelle kjøp av andeler som ledd i Statens direkte økonomiske engasjement i petroleumsvirksomheten». I stedet skulle det stått «statens eventuelle salg av andeler

som ledd i Statens direkte økonomiske engasjement i petroleumsvirksomheten», siden nr. 9 inngår blant postene som omhandler inntektssiden av kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten.

Det vises til forslag til endring av lov om statens pensjonsfond § 3 annet ledd annet punktum nr. 9.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eide- domsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- Lov om endring i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond
- lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 71 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 29. juni 2007 nr. 47 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

- lov om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- Lov om endring i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond
- lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 71 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 29. juni 2007 nr. 47 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endringer:

I

§ 7 skal lyde:

Reglene om taushetsplikt mv. i tolloven § 8 gjelder tilsvarende for tollmyndighetens arbeid knyttet til denne lov.

Nåværende § 7 blir § 8.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

I lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt gjøres følgende endringer:

I

§ 21 skal lyde:

Forskottsskatt kan innbetales med høyere beløp enn det som er utskrevet når den utskrevne forskottsskatt må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt ved likningen. Innbetaling som her nevnt kan foretas også i året etter inntektsåret, men ikke senere enn:

- a) 31. mai for skattytere som nevnt i ligningsloven § 4–7 nr. 1 bokstav a,
- b) 30. april for skattytere som nevnt i ligningsloven § 4–7 nr. 1 bokstav b.

§ 27 nr. 4 skal lyde:

4. Forhåndsskatt kan innen 31. mai innbetales med et høyere beløp enn det som er utskrevet når dette anses utilstrekkelig til å dekke den skatt som vil bli utliknet.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag
til lov om endringer i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter
vedrørende motorkjøretøyer og båter

I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter gjøres følgende endringer:

Nåværende § 10 blir § 11.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

I

§ 10 skal lyde:

Reglene om taushetsplikt mv. i tolloven § 8 gjelder tilsvarende for tollmyndighetens arbeid knyttet til denne lov.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv
og visse gaver

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

§ 32 første ledd skal lyde:

Ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift for så vidt forfallstiden ikke er utsatt i henhold til skattebetalingsloven § 10–31 tredje ledd og § 10–32.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

I

§ 27 fjerde ledd skal lyde:

Den som har fått utsatt forfall etter reglene i *skattebetalingsloven § 10–32* plikter innen tre måneder å melde fra til skattekontoret hvis retten til avdragsbetaling faller bort, jf. *skattebetalingsloven § 10–32 femte ledd*.

Forslag

til lov om endringer i lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)

I lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 8 nr. 2 bokstav f skal lyde:

f. til politi, påtalemyndighet eller skattemyndighet i forbindelse med samarbeid med sikte på å bekjempe, hindre og undersøke overtredelser av tollovgivningen; gjelder opplysningene straffbare handlinger utenfor tollvesenets forvaltningsområde, kan opplysningene bare gis når det foreligger

rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder.

§ 8 nr. 2 bokstav g skal lyde:

g. til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven.

Nåværende bokstav g og h blir bokstav h og i.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

I

§ 7 tredje ledd skal lyde:

Bestemmelsen i første ledd er ikke til hinder for at opplysninger gis til politi og påtalemyndighet i straffesak. Gjelder straffesaken overtredelse av bestemmelser utenfor avgiftsmyndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder. Opplysninger kan likevel alltid gis til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven.

Nåværende tredje ledd blir fjerde ledd.

§ 28 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Registrert virksomhet skal forbli registrert i minst 2 hele kalenderår etter registreringen eller etter at omsetning og avgiftspliktig uttak er sunket under den til enhver tid gjeldende beløpsgrense i første ledd, med mindre virksomheten er opphørt eller skattekontoret av særlige grunner finner å kunne slette den.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiedomsskatt til kommunane

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiedomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

likevel ikkje tomteareal, jamvel om arealet ikkje er utbygd enno.

I

§ 5 ny bokstav i skal lyde:

i) Ikkje utbygde delar av Finnmarkseiendommen sin grunn i Finnmark fylke. Dette fritaket gjeld

II

Endringen under I trer i kraft straks og med virkning fra og med skatteåret 2007.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 3–13 nr. 2 bokstav f annet punktum skal lyde:

Gjelder straffesaken overtredelse av bestemmelser utenfor skatteetatens forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger *rimelig* grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder.

§ 3–13 nr. 2 bokstav g skal lyde:

g. til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven.

Nåværende bokstav g, h og i blir bokstav h, i og j.

§ 3–13 nr. 2 ny bokstav k skal lyde:

k. til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingrett til bruk i skiftesak, når en innsynsbegjæring gjelder avdødes ligningsopplysninger, og det ikke foreligger formell beslutning om skifteform. Det samme gjelder for avdødes ektefelle og arving (som definert i skifteloven § 123 første og annet ledd) når vedkommende kan vise til saklig behov for innsyn. Når skifteform er valgt er det den eller de som representerer boet som har rett til innsyn.

§ 6–1 skal lyde:

1. Den som har – eller kan pålegges – oppgaveplikt etter dette kapittel, skal innrette sin *bokføring* slik at oppgavene kan gis og *kontrolleres*.

2. Departementet kan gi forskrifter om hvordan *bokføringen* etter nr. 1 skal innrettes.

§ 10–1 nr. 1 bokstav d annet punktum oppheves.

II

§ 6–10 skal lyde:

§ 6–10. Om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere

1. Næringsdrivende og offentlige organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal ukrevet gi skattekontoret opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag, dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren og arbeidstakerne som oppdragstakeren benytter til å utføre oppdraget. Oppdragstaker har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdrag etter første punktum.

2. For oppdrag i riket som ikke utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet, skal det bare gis opplysninger etter nr. 1 dersom oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgiverens kontroll.

3. Opplysninger skal gis snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen.

4. Departementet kan bestemme at begrensningene i rapporteringsplikten etter nr. 1 ikke skal komme til anvendelse for oppdrag til enkelte grupper av oppdragstakere og arbeidstakere som deltar på oppdrag.

Ny § 6–10 A skal lyde:

§ 6–10 A. Om arbeid på bygg og anlegg mv.

Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysning om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Han skal gi slike opplysninger som nevnt i § 6–3 nr. 1 annet punktum om sitt mellomværende med hver enkelt. Den som har levert materialer mv. eller har medvirket i arbeidet, har tilsvarende opplysningsplikt om sitt mellomværende med byggherren eller oppdragsgiveren.

Ny § 6–10 B skal lyde:

§ 6–10 B. Om rapportering av sjøfolk

1. Rederi eller arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord på fartøy, skal ukrevet gi skattekontoret opplysninger på skjema fastsatt av skattekontoret om arbeidstaker bosatt i utlandet i tjeneste på norsk registrert fartøy, herunder fartøy registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS). For arbeidstakere bosatt i Danmark, Finland, Island eller Sverige skal slike opplysninger også gis ved tjenestegjøring om bord på utenlandsk registrert fartøy i tjeneste hos norsk rederi eller hos arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet på slikt fartøy.

2. Opplysninger etter forrige ledd skal gis snarest etter at tjenesteavtaler er inngått og senest 14 dager etter at tjenesten er påbegynt.

§ 10–7 nr. 1 første punktum skal lyde:

1. Dersom oppdragsgiver forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å oppfylle opplysningsplikten etter § 6–10, kan skattekontoret pålegge oppdragsgiver ansvar for oppdragstakerens forfalte, men ikke innbetalte skatt, arbeidsgiveravgift eller forskuddstrekk.

III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 23–3 andre ledd nr. 2 ny bokstav g skal lyde:

g) godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap innen jordbruk med binæringer og skogbruk.

II

§ 24–3 femte ledd skal lyde:

Arbeidsgiver kan anmode Skattedirektoratet og *skattekontoret* om å avgi bindende forhåndsuttalelse i saker som gjelder arbeidsgiveravgift.

III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Endringen under II trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 6–30 annet ledd første punktum skal lyde:

For øvrig omfatter minstefradraget fradrag for forsikringspremie mv. etter § 6–47 *første ledd c til e*.

§ 8–13 første ledd bokstav a skal lyde:

- a. strategisk og kommersiell ledelse *samt daglig teknisk drift og vedlikehold* av egne og innleide fartøyer, samt fartøyer i konsernforbundet *selskap* og poolsamarbeid som nevnt i § 8–11 første ledd d

§ 10–64 bokstav b skal lyde:

- b. deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk *aktivitet* der, og Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, gjelder tilsvarende når deltakeren legger fram erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonen er riktig.

II

§ 2–38 tredje ledd bokstav a skal lyde:

- a. inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. som er hjemmehørende i lavskatteland *utenfor EØS, jf. § 10–63, og inntekt på eierandel i selskap*

mv. som er hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS, jf. § 10–63 og som på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10–64 bokstav b ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land, samt finansielt instrument med slike eierandeler som underliggende objekt,

§ 2–38 femte ledd skal lyde:

(5) Første ledd fritar for skatteplikt etter § 10–13 bare dersom skattyter er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10–64 bokstav b.

§ 5–15 første ledd bokstav g skal lyde:

g. ettergivelse av utdanningslån i Statens lånekasse for utdanning i medhold av lov om utdanningsstøtte § 10 tredje ledd,

§ 10–47 skal lyde:

§ 10–47 Særlig om utenlandsforhold

(1) Personlig deltaker som på grunn av skatteavtale med fremmed stat eller på grunn av begrenset skatteplikt til riket, jf. § 2–3, ikke kan skattlegges her for hele sin del av selskapets inntekt i inntektsåret eller noen av de fire forutgående årene, kan kreve at tillegg i alminnelig inntekt etter § 10–42 begrenses forholdsmessig etter nærmere regler som departementet fastsetter i forskrift.

(2) Personlig deltaker kan kreve at tillegg i alminnelig inntekt etter § 10–42 begrenses forholdsmessig også i andre tilfeller enn nevnt i første ledd, når det er åpenbart at utdelingen må anses tatt fra virksomhet som ikke er skattlagt i riket på grunn av skatteavtale med fremmed stat eller deltakerens begrensede skatteplikt til riket, jf. § 2–3.

(3) Første og annet ledd gjelder tilsvarende når personlig deltakers dødsbo eller konkursbo mottar utdeling fra selskapet.

(4) Krav etter første og annet ledd er betinget av at skattyter oppfyller nærmere dokumentasjonskrav som departementet fastsetter i forskrift.

(5) Krav etter første og annet ledd må fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen, eller om kravet ikke kan godtgjøres da, senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter inntektsåret.

(6) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om fradrag for skjerming i utenlandsforhold, jf. § 10–42 tredje og femte ledd.

§ 14–45 tredje ledd skal lyde:

Saldoen skal tillegges gevinster som ikke er inntektsført og fradras tap på driftsmidler som nevnt i § 14–52.

§ 18–3 tiende ledd skal lyde:

Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 5 500 kVA, fastsettes ikke grunnrenteinntekt. Grunnrenteinntekt fastsettes likevel av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på minst 1 500 kVA, der søknad om konsesjon, eller melding om konsesjonspliktsvurdering etter vannressursloven, første gang er registrert i Olje- og energidepartementet eller vedkommende vassdragsmyndighet etter 5. oktober 2007.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forslag

til lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endringer:

I

§ 2 annet ledd skal lyde:

Denne loven gjelder ikke privatpraktiserende allmennleger og privatpraktiserende fysioterapeuter.

Nåværende annet ledd blir tredje ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. gjøres følgende endringer:

I

Under XIX. Overgangsregler, Fastsettelse av aksjens skjermingsgrunnlag og inngangsverdi:

Tredje ledd skal lyde:

(3) Aksjonær i aksjeselskap som var morselskap i RISK-konsern 31. januar 2003, kan kreve at konsern-RISK for 2003 ikke skal inngå i skjermingsgrunnlag og inngangsverdi på aksjene i morselskapet. Adgangen til å kreve endring av inngangsverdi etter denne bestemmelsen gjelder bare i tilfeller der avsatt utbytte i 2003 i ett eller flere konsernselskap, ikke er tatt til inntekt av mottakende selskap i konser-

net i 2003. Ved endring av aksjonærens inngangsverdi skal konsernbidrag fra datterselskap til morselskap i RISK-konsernet komme til fradrag i aksjonærens inngangsverdi. Endring kan kun kreves av aksjonærer som har eid aksjene i hele perioden fra og med 1. januar 2004 til endring av inngangsverdi kreves. Krav om endring av inngangsverdi må fremsettes innen utløpet av 2008.

Nåværende tredje til sjette ledd blir fjerde til syvende ledd.

II

Under VIII. Om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven):

Endringene i § 6–10 nr. 1 oppheves.

III

Endringen under II trer i kraft straks.

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Forslag**til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)**

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 4–7 skal lyde:

§ 4–7 Tilleggsforskudd

Forskudd på skatt kan innbetales med høyere beløp enn det som er utskrevet når det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt ved ligningen. Slik innbetaling kan foretas også i året etter inntektsåret, men ikke senere enn:

- a) 31. mai for skattytere som nevnt i ligningsloven § 4–7 nr. 1 bokstav a, og
- b) 30. april for skattytere som nevnt i ligningsloven § 4–7 nr. 1 bokstav b.

§ 7–1 første ledd skal lyde:

(1) Når ligningen er gjennomført, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd innbetalt innen fristene i § 4–7 gå til fradrag i utlignet skatt. Avregningen foretas av skatteoppkreveren for den kommunen hvor ligningen skal skje, jf. ligningsloven § 8–6.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag**til lov om endring i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond**

I lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond gjøres følgende endring:

I

§ 3 annet ledd annet punktum nr. 9 skal lyde:

9. statens eventuelle *salg* av andeler som ledd i Statens direkte økonomiske engasjement i petroleumsvirksomheten

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 71 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

I lov 15. desember 2006 nr. 71 om endringer i lov
21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving
av skatt gjøres følgende endring:

II

Endringen under I trer i kraft straks.

I

Lovens del II oppheves.

Forslag

til lov om endring i lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

I lov 15. desember 2006 nr. 73 om endringer i lov
19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres føl-
gende endring:

II

Endringen under I trer i kraft straks.

I

Avsnitt III oppheves.

Forslag

til lov om endring i lov 29. juni 2007 nr. 47 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

I lov 29. juni 2007 nr. 47 om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt gjøres følgende endring:

I

Lovens del II oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

IX. Overgangsregler. Ved ikraftttredelse av endringene under V §§ 8–14, 8–15 og 8–17 gjelder følgende overgangsregler:

Tredje ledd skal lyde:

(3) Inntil en tredjedel av gevinst beregnet etter første ledd er fritatt for skatteplikt, så langt et beløp lik 28 prosent av gevinsten brukes til miljøtiltak m.v. Departementet kan gi forskrift om kvalifiserende miljøtiltak m.v. etter foregående punktum, om frist for når kostnadene må være pådratt, og om inntektsføring når miljøtiltak m.v. ikke er gjennomført ved fristens utløp.

Femte ledd skal lyde:

(5) Gevinst som er fritatt for skatteplikt så langt et beløp lik 28 prosent av gevinsten brukes til miljøtiltak m.v., jf. tredje ledd, skal anses som midlertidig forskjell etter skatteloven § 10–5 annet ledd. Det skal gjøres fradrag for bokført utsatt skatteforpliktelse knyttet til inntekten.

II

XI om overgangsregler ved ikraftttredelse av endringene i VI § 18–3 tiende ledd, oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Forslag

til lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 12–1 annet ledd bokstav f annet punktum skal lyde:

Gjelder opplysningene straffbare handlinger utenfor tollmyndighetenes forvaltningsområde, kan opplysningene bare gis når det foreligger *rime-
lig* grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder.

§ 12–1 annet ledd bokstav g skal lyde:

g. til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven.

Nåværende bokstav g og h blir bokstav h og i.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Offentlige etater kan bestille flere eksemplarer fra:
Departementenes servicesenter
Post og distribusjon
www.publikasjoner.dep.no
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no
Telefaks: 22 24 27 86

Abonnement, løssalg og pris fåes ved henvendelse til:
Akademika AS
Avdeling for offentlige publikasjoner
Postboks 84 Blindern
0314 OSLO
E-post: offpubl@akademika.no
Telefon: 22 18 81 00
Telefaks: 22 18 81 01
Grønt nummer: 800 80 960

Publikasjonen finnes på Internett:
www.regjeringen.no

Trykk: Lobo Media AS – 02/2008

